



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10073.900224/2014-27
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.871 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de janeiro de 2024
Assunto IPI - CRÉDITO
Recorrente ARCELORMITTAL SUL FLUMINENSE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1109/1139) interposto contra Acórdão nº. 10-068.735, proferido pela 3ª Turma da DRJ/POA, que, por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, para reconhecer o direito creditório complementar de R\$ 2.822,99 (dois mil, oitocentos e vinte e dois reais e noventa e nove centavos).

Na origem, a Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de créditos de IPI relativos ao 1º Trimestre de 2012, acompanhado de declaração de compensação.

O Despacho Decisório Eletrônico (DDE), contudo, reconheceu apenas parcialmente o crédito declarado, sendo insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo no PER/DCOMP 30824.16030.170412.1.3.01-3024 e para ser objeto de ressarcimento no PER/DCOMP: 04916.36135.160412.1.1.01-7410.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.871 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10073.900224/2014-27

Conforme consta do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fl. 487/493), foram glosados:

- (i) créditos relativos a mercadorias adquiridas que não se enquadravam no conceito de insumos, conforme estabelecido no Parecer Normativo CST n.º 65/79, por se tratarem de peças de máquinas incorporadas ao ativo permanente;
- (ii) créditos referentes às notas fiscais relacionadas no PER/DCOMP, cujas mercadorias nelas contidas referiam-se a NCM com alíquota tipificada na TIPI de 0%;
- (iii) créditos referentes às notas fiscais relacionadas no PER/DCOMP, cujas mercadorias nelas contidas referiam-se a NCM com alíquota tipificada na TIPI de 5% e 8%, tendo o contribuinte solicitado crédito à alíquota de 15%.

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 453/466), com os seguintes argumentos:

- (i) os produtos cujas entradas ensejaram os créditos objeto do pedido de ressarcimento enquadram-se no conceito de produto intermediário (sofrem deterioração no processo produtivo, têm contato direto com a matéria-prima em industrialização e se desgastam em prazo inferior a 1 ano) e, portanto, geram direito a crédito de IPI;
- (ii) para que as peças de reposição de máquinas e equipamentos sejam enquadradas como ativo permanente é necessário que elas aumentem a vida útil do bem em período superior a 12 meses;
- (iii) as alíquotas de 5% utilizadas pela contribuinte são compatíveis com o NCM dos respectivos produtos indicados nas notas fiscais. A conclusão fiscal pareceria ter decorrido da falha cometida pela contribuinte, quando da indicação dos NCMs em sua EFD;
- (iv) subsidiariamente, requereu seja decotado o valor exigido a título de multa, já que não haveria ilícito, nem sequer conduta punível que justificasse a imposição da penalidade. Sustenta que o princípio da proporcionalidade determina que a aplicação da penalidade oriunda do ilícito tributário deve ser graduada pela gravidade e pelo dano causado pela infração no caso concreto;
- (v) requereu a produção de prova técnica para corroborar as conclusões apontadas nos laudos e relatórios apresentados.

No entanto, a 3ª Turma da DRJ/POA, por meio do Acórdão n.º. 10-068.735, por unanimidade de votos, (i) indeferiu o pedido de perícia, (ii) rejeitou a preliminar de nulidade e (iii), no mérito, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, para

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.871 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10073.900224/2014-27

reconhecer o direito creditório complementar de R\$ 2.822,99 (dois mil, oitocentos e vinte e dois reais e noventa e nove centavos), sob os seguintes fundamentos:

- (i) o despacho decisório e o Termo de Encerramento da Ação Fiscal em litígio teriam sido elaborados por autoridades competentes e com observância das formalidades legais, sendo válidos sob essa perspectiva. Quaisquer outras irregularidades que eventualmente ocorressem, à exceção daquelas que viessem impedir o direito do administrado à ampla defesa e ao contraditório, não seriam razão para declarar a nulidade do Despacho Decisório;
- (ii) o Parecer CST n.º 65/79 revelaria que, para fruição do direito ao crédito, não bastaria que os itens envolvidos no processo de fabricação do produto final não fossem enquadrados no ativo permanente. Da mesma forma, não bastaria terem sofrido desgaste pelo contato direto com o produto em fabricação. Seria impositivo não serem partes ou peças de máquinas e equipamentos do estabelecimento industrial;
- (iii) a despeito da metodologia adotada pelo laudo ter observado os aspectos técnicos de cada item e sua imprescindibilidade ao processo produtivo, este não estaria alinhado ao espírito da norma tributária, que aplica o princípio da não cumulatividade e rege o direito ao creditamento do IPI. Isso porque, ainda que o consumo de alguns dos itens se desse de forma instantânea, por desempenharem função intrínseca ao funcionamento de equipamentos e bens do ativo permanente, não haveria autorização legal para que fossem enquadrados como produtos intermediários no processo de industrialização;
- (iv) a contribuinte não teria contestado o conteúdo do item “3” do Termo de Encerramento, que faz referência à adoção de uma alíquota indevida de 15% de IPI, devendo tal glosa ser considerada definitiva;
- (v) quanto à glosa da alíquota de 5% em produtos para cuja NCM correspondia alíquota zero na TIPI, o manifestante teria comprovado a sua alegação de erro no preenchimento de sua EFD, de modo que, com base no Princípio da Verdade Material, deveria ser revertida;
- (vi) acerca do pedido de afastamento de penalidades, o princípio da legalidade seria impositivo para a administração tributária, não podendo os agentes deixar de aplicar as normas relativas aos acréscimos legais, sob pena de responsabilidade funcional.

Intimada em 23/04/2020 (fl. 1105), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 04/08/2020 (fl. 1107), requerendo a reforma do Acórdão, pelas seguintes razões:

- (i) preliminarmente, sustenta a sua tempestividade, tendo em vista a suspensão dos prazos processuais no âmbito da Receita Federal do Brasil, entre os dias 23/03/2020 e 31/07/2020, nos termos do artigo 6º da Portaria RFB n.º 543/2020;

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.871 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10073.900224/2014-27

- (ii) ainda preliminarmente, requer a nulidade do Despacho Decisório e do Termo de Encerramento Fiscal, por completa ausência de fundamentação quando da classificação dos bens adquiridos pela Recorrente como bens do ativo permanente;
- (iii) subsidiariamente, requer a nulidade do acórdão recorrido, por violação à ampla defesa e ao contraditório, retornando-se os autos à DRJ a fim de que seja determinada a baixa do feito em diligência para a produção da prova pericial requerida;
- (iv) no mérito, sustenta que, dado o status constitucional do princípio da não-cumulatividade, ainda que se entendesse, equivocadamente, que os bens objeto da glosa seriam somente peças de equipamentos, as limitações à não-cumulatividade não poderiam ocorrer por meio de atos infra legais, muito menos por um parecer normativo;
- (v) restando comprovado que os bens entram em contato físico com o produto final, são inteiramente consumidos no processo produtivo, e possuem vida útil inferior a 12 (doze) meses, não haveria que se classificar tais bens como se do ativo imobilizado fossem;
- (vi) o laudo pericial, para classificar os bens como produtos intermediários, utilizou-se dos mesmos requisitos exigidos pela legislação e pela jurisprudência, diferenciando os bens do ativo permanente daqueles insumos consumidos imediata e integralmente no processo produtivo, com vida útil inferior a 12 (doze) meses. Tais critérios estariam de acordo com as normas contábeis vigentes;
- (vii) ainda que alguns dos materiais glosados fossem caracterizados como “peças de equipamentos”, esses bens possuiriam funcionalidades próprias intrínsecas ao processo produtivo, não se integrando ao ativo permanente;
- (viii) subsidiariamente, ainda que se considerasse a integralidade ou parcela dos bens listados no item 1 do TEAF originário como efetivas peças ou partes industriais, tal fato não descaracterizaria sua natureza de produto intermediário ou de insumo;
- (ix) assim como constatado em relação ao tópico 2 do TEAF, também a glosa das alíquotas de 15% não deveria prosperar já que decorreria da divergência entre EFD e notas fiscais decorre de efetivo erro material no preenchimento da EFD-ICMS/IPI pela empresa fiscalizada;
- (x) subsidiariamente, requer a inaplicabilidade de multa de mora, juros e atualização monetária em relação aos débitos oriundos do indeferimento da DCOMP originária, uma vez que procedeu à compensação de créditos supostamente indevidos em consonância ao entendimento que restou consolidado na Receita Federal à época da edição da SC COSIT n.º 24/14.

É o relatório.

Voto

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, porém, como será demonstrado a seguir, entendendo não ser ainda possível o julgamento do mérito.

Como relatado, r. decisão recorrida, mantendo o entendimento adotado pela fiscalização, entendeu que os itens objeto de creditamento, por serem partes ou peças de máquinas e equipamentos do estabelecimento industrial, não daria direito ao crédito, já que não poderiam ser enquadrados no ativo permanente. A Recorrente, por sua vez, sustenta que, comprovado que os bens entram em contato físico com o produto final, são inteiramente consumidos no processo produtivo, e possuem vida útil inferior a 12 (doze) meses, não haveria que se classificar tais bens como se do ativo imobilizado fossem.

Sobre o tema, algumas considerações se fazem necessárias.

Nos termos do art. 226, inciso I, do Decreto n.º 7.212/10, os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se 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.

Da leitura do referido dispositivo, é possível extrair que o crédito de IPI pode ser aproveitado com relação a matéria-prima e produto intermediário que, (i) mesmo não se integrando ao novo produto, (ii) for consumido no processo de industrialização, (iii) salvo se enquadrado entre os bens do ativo permanente.

O Parecer Normativo CST n.º 65/79, por sua vez, abordava a questão da seguinte forma:

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

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

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.871 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10073.900224/2014-27

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 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 original)

Ocorre que, em 23 de setembro de 2009, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou o REsp 1.075.508/SC, na sistemática dos recursos repetitivos, cuja ementa colaciono a seguir:

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

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

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

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.871 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10073.900224/2014-27

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

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

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

Conforme decidido naquela ocasião, o direito ao crédito relativo à aquisição de determinado bem, independentemente de se desgastarem de forma direta ou indireta no processo produtivo, depende da forma que foi contabilizado: se ativo permanente ou não.

Sendo, portanto, determinado bem contabilizado como ativo permanente, não haverá que se falar em direito a crédito.

Ocorre que, diferentemente do que restou decidido pelo r. Acórdão recorrido, nem sempre partes ou peças de um determinado maquinário deverão ser classificadas e contabilizadas como ativo imobilizado. Da mesma forma, não necessariamente determinada parte ou peça não será assim classificada.

A respeito do referido julgamento, destaco os trechos da decisão proferida pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, no Acórdão 3402-008.325:

*“Portanto, no caso julgado pelo STJ, foi negado provimento ao recurso especial do Contribuinte, pois aqueles itens de maquinário em julgamento só sofriam desgaste indireto no processo industrial. Ou seja, não foi pelo fato de se tratar de item de maquinário que o crédito foi entendido como indevido, mas sim pelo fato de seu desgaste não decorrer de contato físico direto com a produção. **Vale dizer, foi afastada a interpretação constante nos atos interpretativos da Receita Federal no sentido de que nunca componentes do maquinários poderiam gerar direito ao crédito.***

Foi trazida, assim, a seguinte interpretação vinculante ao CARF (cf. artigo 62, §2º do seu Regimento Interno) para fins de crédito do IPI: não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários (dentre eles, possivelmente, componentes de maquinário) que só indiretamente façam parte da industrialização (e.g. lubrificantes para máquinas, no contexto da indústria de metais). De outro lado, darão direito ao crédito as aquisições de produtos intermediários que diretamente exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se. Lembrando sempre que em qualquer situação o item somente será passível de creditamento se não fizer parte do ativo imobilizado da empresa.”

Feitas tais considerações, verifica-se que partes ou peças de máquinas e equipamentos do estabelecimento industrial, independentemente de exerceram direta ou indiretamente ação sobre o produto industrializado, assim como qualquer outro bem (seja ele matéria-prima ou produto intermediário), apenas gerarão direito ao crédito de IPI, nos casos em que não forem contabilizados como bens do ativo permanente. Este é portanto o primeiro requisito que precisa ser superado, para que seja possível a análise do direito creditório.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.871 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10073.900224/2014-27

Dito de outra forma, apenas quando determinado item não tiver sido classificado contabilmente pela empresa como ativo imobilizado, é que será relevante analisar se este entrou ou não em contato direto ou indireto com o bem produzido.

Esse é o requisito estabelecido pela tese firmada na ocasião do REsp 1.075.508/SC, a qual, nos termos do art. 62, §2º da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, Regimento Interno do Carf (RICARF), é de observância obrigatória e deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Carf:

“A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditação de IPI.”

Faz-se oportuno, portanto, analisar o conceito de ativo imobilizado definido no art. 179, inciso IV, da Lei 6.404/76:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

Por opção do legislador, a definição de ativo imobilizado decorre do conceito adotado nas ciências contábeis, que foi estabelecido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no item 6 do Pronunciamento n.º 27:

Ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período. *Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.*

Sobre o requisito de uso do ativo por mais de um ano, destaca a doutrina contábil que:

*“O período dado na definição do ativo de um ano deve ser considerado em função do exercício social (um ano) utilizado para elaboração das demonstrações contábeis. Assim, ferramentas de uso inferior a esse prazo são consideradas despesas na própria aquisição. Todavia, **nada impede que a empresa utilize o conceito de período em vez de ano, se essa apropriação ao resultado afetar significativamente o período que ela utiliza para reportar;** por exemplo, as companhias abertas divulgam informações trimestralmente e, se gastarem muito com compra de ferramentas de duração média de 9 meses poderão ter deformações em certos resultados trimestrais (o que não é muito comum, pois tais fatos não tendem a ser relevantes para entres de curta duração). **Assim, a empresa pode imobilizá-las e depreciá-las pelos 9 meses de uso.**”*

(GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2018, p. 241)

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.871 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10073.900224/2014-27

Feitas tais considerações, é possível afastar, de plano, a alegação da Recorrente de que a simples demonstração da vida útil inferior a 12 meses do bem glosado seria capaz de demonstrar que o bem não se incorporaria no ativo permanente da empresa. Em que pese o referido trecho tratar de situação claramente excepcional, verifica-se que existem casos em que este período de 12 meses pode ser afastado para fins de classificação de determinado item como ativo imobilizado.

Daí, portanto, a necessidade de se demonstrar por meio de documentos contábeis idôneos, como ocorreu a efetiva contabilização dos itens glosados.

Ademais, especificamente no que diz respeito ao tratamento contábil dado às partes e peças, o mesmo pronunciamento contábil assim dispõe:

“Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.”

Do referido trecho, assim como defendido na peça recursal, é possível concluir que, em regra, quando as partes e peças tiverem vida útil superior a 12 meses, serão classificadas e, portanto, contabilizadas como ativo imobilizado. Tal ponto corrobora o entendimento adotado de que nem sempre partes ou peças de um determinado maquinário deverão ser classificadas e contabilizadas como ativo imobilizado.

No entanto, verifica-se que a contribuinte em seu Recurso, ao mencionar o referido pronunciamento, deixou de indicar a última sentença. É necessário, portanto, dar um passo a frente.

Extraí-se da parte final do trecho que, ainda que não classificadas como ativo imobilizado, por não serem utilizadas por mais de um período, as partes e peças que apenas puderem ser utilizadas em conexão com itens do ativo imobilizado, também deverão ser contabilizadas como se ativo imobilizado fossem. Isto é, ainda que isoladamente não pudessem ser classificadas como ativo imobilizado, deverão receber o mesmo tratamento contábil. Da mesma forma, como também já mencionado, não necessariamente determinada parte ou peça com vida útil inferior a 12 meses não poderá ser classificada como ativo imobilizado.

Sobre tais itens, a mesma doutrina contábil já mencionada, assim destaca:

“X – Ferramentas

Nessa conta registram-se as ferramentas que se pretende utilizar por mais de um ano. É aceitável a prática de lançar diretamente em despesas as ferramentas e similares de pequeno valor unitário, mesmo quando de vida útil superior a um ano. A entidade deve exercer julgamento nessa situação, ponderando a relação entre custo/benefício de controlar tais itens de Imobilizado dessa natureza.

XI – Peças e Conjuntos de Reposição

São registradas nessa conta as peças (ou conjuntos já montados) destinadas à substituição em máquinas e equipamentos, aeronaves, embarcações etc. Tais substituições podem ocorrer em manutenção periódicas de caráter preventivo e de segurança, ou em casos de quebra ou avaria.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.871 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10073.900224/2014-27

Basicamente, devem integrar o Imobilizado as peças que serão contabilizadas como adição ao Imobilizado em operações, e não como despesas. Ao mesmo tempo, as peças substituídas devem ser baixadas quando da troca.

Nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 27, a entidade reconhece no valor contábil de um item do imobilizado o custo da parte repostada desse item no momento em que o custo é incorrido. O valor contábil da parte substituída deve ser baixado, independentemente de a parte substituída ter sido depreciada separadamente. Quando não é praticável para a entidade determinar o valor contábil a parte repostada, o custo da reposição pode ser usado como indicação do custo da reposição dessa parte, na data que foi adquirida ou construída.

Peças de uso específico e vida útil comum

Muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais a seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. Essas peças sobressalentes são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de necessidade de substituição (preventiva ou corretiva).

Nesses casos, tais peças devem ser classificadas no Imobilizado e, na verdade, têm vida útil condicionada à vida útil do próprio equipamento; dessa forma, são depreciadas em base similar à do equipamento correspondente.

As peças mantidas pela empresa, mesmo com disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si sós, ou seja, não vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico da empresa, devem ser classificadas no Ativo Imobilizado. Nesse caso, a depreciação dependerá da vida útil dos respectivos equipamentos.

Recondicionamento de peças

Este é outro aspecto a ser considerado no reconhecimento de um item de Ativo Imobilizado.

De fato, pode ocorrer que as peças ou conjuntos substituídos, após um recondicionamento e uma revisão geral, retornem ao estoque de peças de reposição no Ativo Imobilizado, pois permanecem com utilidade normal, como se novas fosse. Nesses casos, a empresa necessita manter sempre um estoque mínimo de tais peças, com periódica substituição pelas em uso, por segurança e flexibilidade operacional, peças essas que também tem sua vida útil condicionada a todo o equipamento.

Nessa circunstância, o custo das peças de substituição deve ser classificado no Imobilizado, se atender aos critérios de reconhecimento, sofrendo depreciação na mesma base.

Por seu turno, os custos de recondicionamento das peças ou conjuntos substituídos devem ser apropriados em despesas quando incorridos, de forma semelhante aos custos de manutenção e reparo.

Peças e material de consumo e manutenção

Por outro lado, inversamente aos casos anteriores, os estoques mantidos pela empresa, representados por material de consumo destinado à manutenção, como óleo, graxas etc., bem como ferramentas e peças de pouca duração, que serão transformados em despesa do período ou custo de outro produto, deve ser

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.871 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10073.900224/2014-27

classificados no Ativo Circulante. À medida que são utilizados ou consumidos, tais itens são apropriados como despesas ou custos do produto fabricado, conforme a circunstância.

Feitas tais considerações, não há dúvida de que apenas um documento decorrente de um juízo técnico contábil poderia comprovar a correta classificação de um determinado bem utilizado pela empresa.

Dito isso, verifica-se que o Laudo Técnico metalúrgico juntado pela Recorrente, apesar de estar de acordo com o requisito da vida útil estabelecido pela norma contábil, tentando suprir a necessidade de comprovação por meio de documentos contábeis idôneos, não é capaz de atestar com certeza a forma na qual tais itens foram contabilizados. Como visto, este requisito, por si só, não é suficiente. No entanto, pode-se dizer que constitui forte indício que de os itens glosados não estariam contabilizados no ativo imobilizado.

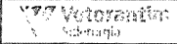
Embora não se olvide do disposto no art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235/1972, aplica-se ao processo administrativo fiscal o princípio da verdade material, segundo o qual sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado.

Sobre o tema, destaco a lição de Leandro Paulsen¹:

“O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessárias à complementação das provas ou ao esclarecimento de dúvidas relativas aos fatos trazidos no processo.”

Ressalta-se que o princípio da verdade material não pode ser invocado sem que exista um lastro probatório mínimo, já que não cabe à autoridade preparadora, tampouco à autoridade julgadora, suprir deficiências do contribuinte em provar o seu direito em momento oportuno. É dever do contribuinte, portanto, demonstrar ao menos a “fumaça” do seu direito, para que as autoridades, caso entendam necessário, requisitem apenas a complementação de documentos.

No presente caso, compulsado os autos, verifica-se que a Recorrente, além do Laudo Técnico metalúrgico, juntou com sua Manifestação de Inconformidade a ficha técnica de alguns dos itens glosados, elaborada pelo engenheiro da própria Recorrente e pelo seu técnico contábil. Este é o único documento que faz referência à conta adotada pela empresa quando da contabilização de seus bens:

 RELATÓRIO TÉCNICO	
DADOS DO MATERIAL	
Código do Material (SAP)	586232
Tipo do Material	FHMI
Material	MOLA ESP DE-301148-0409MEC0052 SBM
TEXTO NO SAP	
Texto Pedido de Compras	MOLA ESPECIFICA APLICADO CABECOTE DE SOLDADA TELA MEP DE-301148-0409MEC0052 SBM

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.871 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10073.900224/2014-27

CONCLUSÃO DO DEPARTAMENTO CONTÁBIL E TRIBUTÁRIO (informações a serem preenchidas pela controladoria)	
Conta Contábil / Classe de Avaliação	3301070-100
Utilização do Material (SAP)	1
Tomar Crédito de ICMS?	Sim
Tomar Crédito de IPI?	Sim
Tomar Crédito de PIS/COFINS?	Sim
Observações	
Responsável	Contábil: José Marques de Carvalho Analista Financeiro Patriarcado Controladoria Votorantim Siderurgia SA Fiscal: Tatiana A. Costa Godinho Supervisora Fiscal GAB. Contabilidade Adm. Financeira Votorantim Siderurgia S/A
Assinatura	Contábil: [Assinatura] Fiscal: [Assinatura] 10.05.15

RELATÓRIO TÉCNICO	
DADOS DO MATERIAL	
Código do Material (SAP)	221697
Tipo do Material	WIBE-FRNT
Material	SUPORTE.DES DE301148-0410MEC006
TEXTO NO SAP	
Texto Pedido de Compras	SUPORTE; COBRE; P/ ELETRODO; DA MAQUINA TRELICA SBM * Fabr/Ref: VOTORANTIM SBM/DES DE301148-0410MEC006

CONCLUSÃO DO DEPARTAMENTO CONTÁBIL E TRIBUTÁRIO (informações a serem preenchidas pela controladoria)	
Conta Contábil / Classe de Avaliação	3301070-100
Utilização do Material (SAP)	1
Tomar Crédito de ICMS?	Sim
Tomar Crédito de IPI?	Sim
Tomar Crédito de PIS/COFINS?	Sim
Observações	
Responsável	Contábil: José Marques de Carvalho Analista Financeiro Patriarcado Controladoria Votorantim Siderurgia SA Fiscal: Tatiana A. Costa Godinho Supervisora Fiscal GAB. Contabilidade Adm. Financeira Votorantim Siderurgia S/A
Assinatura	Contábil: [Assinatura] Fiscal: [Assinatura] 10.05.15

Em que pese tais documentos possuírem apenas indicações numéricas, o que, novamente, não é capaz de comprovar a condição mínima para que possa ser reconhecido o direito creditório, tendo a recorrente trazido aos autos documentos suficientes para demonstrar a probabilidade e verossimilhança do seu direito, entendo ser necessária a conversão do presente julgamento em diligência, para que seja possível a comprovação cabal e a demonstração inequívoca do direito em análise.

Diante dessas considerações, à luz do princípio da verdade material, e com fundamento nos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 e nos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência**, para que a autoridade fiscal de origem:

- (i) intime a Recorrente para apresentar, com base nos elementos constantes nesses autos, bem como de eventuais novas informações:
 - (i.i) documentos contábeis idôneos a demonstrar como se deu a contabilização de cada item, bem como laudo técnico contábil, preferencialmente, elaborado por reconhecida Instituição nessa área do conhecimento, demonstrando:
 - (i.ii.i) as contas em que a contribuinte registra os itens glosados, em especial, se estão incluídos em contas do ativo permanente;
 - (i.ii.iii) se os registros da contribuinte em seus livros para os itens glosados respeitam as regras e os princípios contábeis aplicáveis especificamente aos itens discutidos à época dos registros.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.871 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10073.900224/2014-27

- (i.ii) um laudo técnico conclusivo que possibilite identificar de forma individualizada cada um dos itens glosados, demonstrando se este, embora não integrando o novo produto, foi consumido, desgastado ou alterado no processo de industrialização, em função de ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele;
- (ii) elabore Relatório Conclusivo com a manifestação acerca do eventual direito ao creditamento da recorrente sobre cada um dos itens glosados, à luz das considerações trazidas nessa Resolução, bem como trazendo outras informações que eventualmente entender relevantes para o deslinde do julgamento;
- (iii) intime a Recorrente para manifestação sobre o resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara