



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10073.902027/2013-61
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.872 – 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 interposto contra o Acórdão de nº 10-069.946 (fls. 1007/1022), proferido pela 3ª Turma da DRJ/POA, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte em oposição ao Despacho Decisório Eletrônico (DDE).

O referido DDE homologou apenas parcialmente a compensação declarada na DCOMP nº 02552.38758.191011.1.3.01-8887, bem como entendeu não haver valor passível de ressarcimento no PER nº 01256.94048.210711.1.1.01-2791, já que se tratava de saldo credor acumulado em trimestres anteriores.

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade sustentando, em síntese, que:

- (i) grande parte do valor glosado teria origem no não reconhecimento do direito ao ressarcimento, pela RFB, do saldo credor residual do 3º trimestre de 2010;

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.872 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10073.902027/2013-61

- (ii) todos os produtos que foram objeto da tomada de crédito extemporâneo são fundamentais para o processo produtivo do aço, e deveriam ser classificados com os CFOPs n.ºs 1.101, 2.101 e 3.101. Por um equívoco da Requerente, os produtos teriam sido classificados no seu pedido de restituição como de Uso e Consumo, gerando, assim, a inconsistência;
- (iii) a necessidade de aplicação do princípio da verdade material no julgamento da manifestação de inconformidade.

Diante da informação de que parte dos créditos teriam origem no saldo credor residual do 3º trimestre de 2010, a DRJ procedeu com a verificação dos créditos de IPI apurados, tendo identificado a existência de uma relação de notas fiscais com créditos indevidos - créditos extemporâneos - naquele trimestre. Como não havia, no sistema, comprovação da ciência do contribuinte acerca dessa glosa de créditos extemporâneos, a 3ª Turma da DRJ/POA, por meio da Resolução n.º 10.001.714, converteu o julgamento em diligência para que a unidade de origem:

- (i) comprovasse que o interessado teve ciência da relação anexa, ou
- (ii) caso não houvesse a referida comprovação, fosse dada ciência da diligência e de seu anexo, ao contribuinte, com reabertura de prazo de 30 dias para manifestação complementar.

Após a conclusão da diligência, o presente processo retornou à DRJ, com a informação de que o interessado teria tomado ciência de seu teor e que não teria apresentado manifestação correspondente. Em seguida, por meio do Acórdão n.º 10-069.946, a turma julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, sob os seguintes argumentos:

- (i) tendo o despacho decisório sido lavrado por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não haveria que se cogitar a sua nulidade;
- (ii) a análise do conflito a ser conduzida pela DRJ não deveria se pautar no princípio da verdade material, transbordando dos limites estabelecidos pela norma tributária. A manifestação de inconformidade deveria ser analisada em conformidade com a lógica da verificação eletrônica dos PER/DCOMPs, limitando-se à fundamentação do DDE controvertido, à documentação juntada na instrução do processo e aos dados existentes nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);
- (iii) a primeira etapa da verificação da legitimidade do valor pleiteado pelo contribuinte consiste no cálculo do saldo credor passível de ressarcimento apurado ao fim do trimestre-calendário a que se refere o pedido. A segunda etapa consiste em analisar se esse saldo credor passível de ressarcimento se mantém na escrita até o período imediatamente anterior ao da transmissão do PER/DCOMP;
- (iv) comprovado que o interessado teve ciência das glosas de créditos extemporâneos procedidas no 3º trimestre de 2010 e nada se manifestou a

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.872 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10073.902027/2013-61

esse respeito, teria restado incontroversa a conclusão de que o saldo credor inicial do 4º trimestre de 2010 seria zero;

- (v) apesar da alegação de equívoco na classificação e preenchimento dos CFOPs no PER/DCOMP, não houve qualquer comprovação de que houve a sua correção;
- (vi) mesmo que assim quisesse, a reclassificação não poderia ter sido formalizada, uma vez que tais itens, por mais relevantes e importantes que fossem ao processo produtivo do aço, não estariam abrangidos pelo conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, por constituírem máquinas e equipamentos que realizam o transporte e o corte dos produtos de aço;
- (vii) o pedido de juntada do laudo técnico de enquadramento de materiais utilizados em seu processo produtivo, elaborado pela Universidade de São Paulo, além de ter sido protocolado intempestivamente, teria objetivo infrutífero, em face da legislação aplicável ao direito creditório e às regras do ressarcimento e compensação.

Intimada em 19/10/2021 (fl. 1028), a contribuinte, em 17/11/2021 (fl. 1029), apresentou Recurso Voluntário (fls. 1031/1044), com os seguintes argumentos:

- (i) a discussão dos autos se refere aos créditos extemporâneos apurados nos 3º e 4º trimestres de 2010, que, em razão de erro de fato na classificação das Notas Fiscais, foram classificados com os equivocados CFOPs 1.556, 2.556 e 3.556 (bens de uso e consumo), quando deveriam ter sido classificados com os CFOPs 1.101, 2.101 e 3.101 (produtos adquiridos para industrialização);
- (ii) da análise detalhada das informações consignadas no Laudo elaborado pela POLI/USP seria possível verificar que tais bens constituiriam materiais intermediários (insumos), não podendo ser confundidos com bens de uso e consumo, uma vez que tratar-se-iam de materiais essenciais ao processo de industrialização de aço da Recorrente;
- (iii) não está a se falar de materiais duráveis, pois, se fosse este o caso, a Recorrente certamente os classificaria como ativo imobilizado. Na verdade, os materiais em análise seriam consumidos diretamente no processo de fabricação do aço, sendo considerados, portanto, insumos ao processo produtivo;
- (iv) o acórdão recorrido deveria ter considerado, em atenção ao princípio da verdade material, que houve mero erro de fato na classificação das Notas Fiscais, objeto dos créditos extemporâneos, que deveriam ter sido classificadas com os CFOPs 1.101, 2.101 e 3.101 (produtos adquiridos para industrialização).

É o relatório.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.872 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10073.902027/2013-61

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 anteriormente, sustenta a DRJ que os itens glosados, por mais relevantes e importantes que sejam ao processo produtivo do aço, não constituem produtos que compõem quimicamente o aço, mas por serem utilizados essencialmente para compor máquinas e equipamentos que realizam o transporte e o corte dos produtos de aço, não geram direito ao crédito do IPI, nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 3/18.

A Recorrente, por sua vez, alega que conforme estabelecido no Laudo elaborado pela POLI/USP depreende-se que tais bens constituem materiais intermediários (insumos), não podendo ser confundidos com bens de uso e consumo, uma vez que tratam de materiais essenciais ao processo de industrialização de aço da Recorrente. Ademais, frisa que não está a se falar de materiais duráveis, pois, se fosse este o caso, a Recorrente certamente os classificaria como ativo imobilizado. Na verdade, os materiais em análise são consumidos diretamente no processo de fabricação do aço, sendo considerados, portanto, insumos ao processo produtivo.

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 seguintes 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 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 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.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.872 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10073.902027/2013-61

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 desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

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

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 RIFI/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).

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.872 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10073.902027/2013-61

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

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

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

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

Conforme decidido naquela ocasião, o direito ao crédito relativo à aquisição de determinado bem, independentemente de se desgastar 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 maquinários 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 fazem 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 exercem 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."

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.872 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10073.902027/2013-61

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.

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 creditamento 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.

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, 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

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.872 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10073.902027/2013-61

um determinado maquinários deverão ser classificadas e contabilizadas como ativo imobilizado, afastando, portanto, a premissa adotada pela DRJ.

No entanto, extrai-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.

Sobre tais itens, a doutrina contábil 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.

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 reposta 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 reposta, 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.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.872 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10073.902027/2013-61

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 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.

(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. 246-247)

Feitas tais considerações, é possível afastar o entendimento da Recorrente de que o simples fato de determinadas partes e peças serem consumidas diretamente no processo de fabricação do aço ser argumento para não considerá-las como materiais duráveis, e, por consequências, para não serem classificadas como ativo imobilizado.

Dáí, portanto, a necessidade de se demonstrar por meio de documentos contábeis idôneos, como ocorreu a efetiva contabilização dos itens glosados. Apenas um documento decorrente de um juízo técnico contábil poderia comprovar a sua correta classificação.

Dessa forma, tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte, cabia a Recorrente, antes de demonstrar qualquer utilização direta dos bens no processo produtivo, comprovar que os itens glosados, independentemente de serem considerados como partes e peças de máquina, não integram o seu ativo permanente.

Embora não se olvide do disposto no art. 16, §4º do Decreto nº 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.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.872 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10073.902027/2013-61

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 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 juntou Laudo Técnico metalúrgico que, apesar de estar de acordo com o requisito da vida útil estabelecido pela norma contábil, 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.

A Recorrente junta também laudo de avaliação do patrimônio líquido contábil realizado pela Deloitte (fls. 1080/1082). No entanto, o referido documento não apresenta qualquer especificação a respeito da contabilização dos itens glosados. Pelo contrário, demonstra que em determinadas situações, partes e peças serão registradas como ativo imobilizado:

“B) Imobilizado

Registrado ao custo de aquisição, formação ou construção. A depreciação é reconhecida com base na vida útil estimada de cada ativo pelo método linear, de modo que o valor do custo menos o seu valor residual após sua vida útil seja integralmente baixado (exceto para terrenos e construções em andamento). A vida útil estimada, os valores residuais e os métodos de depreciação são revisados anualmente. A depreciação do imobilizado é registrada, principalmente, como custo de produção.

Os gastos com a reposição de componentes de itens do imobilizado são registrados separadamente no ativo imobilizado. Outros gastos são capitalizados apenas quando há um aumento nos benefícios econômicos desse item. Qualquer outro tipo de gasto é reconhecido no resultado como custo ou despesa.

O valor contábil de um ativo é imediatamente baixado para seu valor recuperável se o valor contábil do ativo for maior que seu valor recuperável estimado.”

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:

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. 11 da Resolução n.º 3402-003.872 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10073.902027/2013-61

(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.ii) 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.

(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 n.º 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