



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



**Processo nº** 10680.901918/2013-42  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-014.115 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de junho de 2024  
**Recorrente** ARCELORMITTAL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

**REVISÃO ADMINISTRATIVA. ILEGALIDADE. POSSIBILIDADE.**

Constatada ilegalidade em decisão administrativa é possível sua revisão nos termos do artigo 53 da Lei 9.784/99.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PROCESSO DE COMPENSAÇÃO. PREJUDICIALIDADE.**

Via de regra, o processo administrativo que tem como objeto lançamento de ofício tem precedência e prevalência sobre processo de compensação, devendo a decisão dada no primeiro processo ser transladada para o segundo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, para na parte conhecida dar-lhe provimento parcial para o afastamento da base de cálculo dos fretes de venda nos termos decididos no PAF 13629.721048/2014-23.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Derouledé, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Bruno Minoru Takii, Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente).

**Relatório**

1.1. Trata-se de declaração de compensação de IPI apurado no terceiro trimestre de 2009.

1.2. O pedido de compensação, inicialmente, foi parcialmente homologado. Porém, alegadamente forte nos artigos 53 e 54 da Lei 9.784/99, a fiscalização alterou o despacho decisório para não reconhecer qualquer crédito, porquanto:

1.2.1. A **Recorrente** classificou incorretamente *firos de máquina de outras ligas de aço* na posição 72.13 da TIPI, sem destaque de IPI, porém, a classificação fiscal correta é na posição 72.27 com alíquota de 5%;

1.2.2. A **Recorrente** deixou de incluir o valor dos fretes cobrados dos destinatários na base de cálculo do IPI;

1.2.3. Bens que não se enquadram como MP, PI e ME, bem como os que são ativados não geram crédito básico de IPI (exemplos citados pelo relatório: refratários, ventaneira, tubos de meia polegada, guia, inserto, conjunto e rolete);

1.2.4. A **Recorrente** ajustou indevidamente os créditos decorrentes de processos administrativos em que houve indeferimento do pedido de compensação (devolveu para a escrita créditos que não foram concedidos no PAF);

1.2.5. Na reescrita fiscal foram considerados débitos decaídos “*visto que o erro do contribuinte não pode beneficiá-lo para receber recursos públicos indevidos*”.

1.3. A **Recorrente** apresentou Manifestação de Inconformidade em que alega/narra, em apertada síntese:

1.3.1. Originariamente o crédito foi parcialmente homologado e o saldo devedor foi integralmente quitado, porém, após procedimento fiscal a fiscalização retornou ao despacho decisório modificando-o e exigindo débito suplementar;

1.3.2. O segundo despacho decisório é nulo pois não aponta quais os vícios de ilegalidade encontram-se presentes no primeiro despacho;

1.3.3. Não há vício de ilegalidade, porém, simples alteração de critério jurídico, impossível na seara tributária, *ex vi* art. 146 do CTN;

1.3.3.1. O Parecer COSIT 08/2014 dispõe pela aplicação do quanto descrito nos artigos 146 e 149 do CTN aos processos envolvendo créditos de titularidade dos contribuintes;

1.3.4. Não houve qualquer erro de fato a permitir novo despacho decisório;

1.3.5. No despacho decisório foi identificado outro contribuinte que não a **Recorrente**;

1.3.6. O presente feito deve ser sobrestado até o encerramento do processo 12629.721048/2014-23, que versa sobre o lançamento de ofício;

1.3.7. Reitera integralmente o quanto descrito no PAF que tem como objeto o lançamento de ofício, coligindo aos autos cópia da impugnação.

1.4. A DRJ10 julgou improcedentes os argumentos descritos em Inconformidade, posto que:

1.4.1. *“No caso concreto, as ilegalidades que justificaram, com base nos arts. 53 e 54 da Lei nº 9.784, de 1999, a revisão de ofício do despacho decisório emitido pelo SCC foram justamente as quatro infrações mencionadas anteriormente, apuradas em procedimento convencional de fiscalização”;*

1.4.2. Não houve violação ao artigo 146 do CTN mas *“apuração de novas infrações, no devido prazo, o que é absolutamente regular”;*

1.4.3. O artigo 149 do CTN é inaplicável aos despachos decisórios;

1.4.4. *“A fiscalização dispõe do prazo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, para homologar, ou não, o documento eletrônico, e esse prazo foi respeitado, pelos dois despachos decisórios emitidos”* logo não há que se falar em quebra da segurança jurídica;

1.4.5. O mero erro no nome do sujeito passivo, com o envio da decisão ao endereço correto, não implica em nulidade do despacho;

1.4.6. O processo 13629.721048/2014-23 foi definitivamente julgado por esta Casa, sendo que, não foi impugnada a matéria acerca do erro na classificação fiscal, foi afastada da base de cálculo o valor dos fretes e no mais, o lançamento de ofício foi mantido;

1.4.7. As matérias aventadas no processo 13629.721048/2014-23 não podem ser debatidas no presente caso.

1.5. Em voluntário a **Recorrente** insiste nas teses descritas em Manifestação de Inconformidade e dispõe:

1.5.1. Pelo afastamento da glosa dos fretes eis que no processo 13629.721048/2014-23 foi dado provimento ao seu recurso especial no tema;

1.5.2. Pela impossibilidade de continuidade do presente feito, posto que caso mantido o lançamento de ofício e negado provimento ao seu recurso seria punida por duas vezes;

1.5.3. Pela nulidade do Acórdão recorrido, vez que *“deve a DRJ adotar uma única estratégia: ou reconhece a conexão dos presentes autos ao PTA nº 13629.721048/2014-23, aplicando, neste caso, a mesma decisão proferida pela CSRF; ou analise os fundamentos de mérito apresentados pela Empresa e, conseqüentemente, reconhece a integralidade dos créditos pleiteados”;*

1.5.4. “A ineditabilidade dos créditos relativos à aquisição de bens de capital, máquinas e insumos, diretamente utilizados na atividade econômica, configura um rompimento com o princípio da não-cumulatividade”;

1.5.5. “O refratário está em contato direto com o aço, consumindo-se no processo produtivo do aço, motivo pelo qual inequivocamente trata-se de produto intermediário”;

1.5.5.1. “A Empresa preparou planilha analítica apresentando a descrição, aplicação e vida útil de cada item glosado dentro de seu processo produtivo (**doc. 08**), a fim de demonstrar que, nos termos do item anterior, inquestionavelmente tratam-se de produtos intermediários”;

1.5.5.2. O Supremo se manifestou positivamente acerca dos créditos de IPI para refratários;

1.5.5.3. “No julgamento do Resp n.º 1.075.508, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC, o STJ decidiu que os materiais consumidos no processo produtivo, ainda que não integrantes do produto final, geram direito ao crédito de IPI”;

1.5.6. Os créditos estornados decorrem de créditos não homologados em declaração de compensação e pagos.

1.6. Esta Turma, ao receber o Recuso, determinou a baixa do processo em diligência “para (i) apurar os reflexos da decisão definitiva, no que tange a exclusão do frete na base de cálculo do IPI, proferida nos Autos n.º 13629.721048/2014-23 com o presente caso, elaborando parecer conclusivo; (ii) intimar o contribuinte para se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias; e (iii) retornar os autos ao CARF para julgamento”.

1.7. Em resposta o Órgão Preparador assevera:

Mesmo desconsiderando os valores do IPI sobre frete para o 3º trimestre de 2009, não haverá alteração em relação ao crédito pleiteado pelo interessado no trimestre, pois continuará com saldo devedor ao final de setembro de 2009. Os débitos de IPI foram lançados em valores que não afetam o resultado do processo de crédito, respectivamente em R\$ 4.042,81, R\$ 3.811,53 e R\$ 6.215,11 para julho, agosto e setembro de 2009 (fls. 721 e 722).

1.8. Intimada a se manifestar a **Recorrente** reitera o quanto descrito em Voluntário.

## Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. Em outubro de 2010 a **Recorrente** transmitiu DCOMP indicando os créditos objeto do presente processo. A declaração foi analisada e parcialmente homologada por

despacho decisório eletrônico, sendo que, o saldo não homologado foi pago pela **Recorrente**. No ano de 2015 a fiscalização declarou nulo o despacho decisório eletrônico por supostamente eivado de ilegalidades, substituindo-o por outro. Neste novo despacho decisório a fiscalização glosa, integralmente, os créditos pleiteados nos termos de relatório fiscal produzido em outro processo (a saber, 13629.721048/2014-23).

2.1.1. A **Recorrente** alega nulidade do despacho decisório por não indicar quais ilegalidades que levaram ao decreto de nulidade do despacho decisório inaugural, além de apontar a incompatibilidade do despacho decisório com o quanto descrito nos artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional.

2.1.2. Bem, de saída, não estamos a tratar de lançamento de ofício e sim de pedido de crédito. Desta forma, inaplicáveis os artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional que falam em “*revisão do lançamento*”. De mais a mais, o Parecer COSIT 8/2014 trata da revisão de ofício de despacho decisório por erro de fato quando este erro favorece o contribuinte, e aqui tratamos da situação inversa:

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

2.1.3. Não há previsão expressa de um recurso de ofício contra decisão de DRF que defere (ainda que parcialmente) crédito do contribuinte; a bem de ver, sequer há que se falar em recurso contra esta decisão vez que, formalmente, inexistente processo administrativo. Justamente por não existir processo administrativo que o procedimento de **REVISÃO DE DECISÃO ADMINISTRATIVA** é aquele descrito no artigo 53 da Lei 9.784/09:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

2.1.4. Aqui tratamos de atos administrativos plenamente vinculados (para utilizar expressão legal), desta forma, não há que se falar em revogação por *conveniência e oportunidade* (características dos atos administrativos discricionários). De mais a mais, aparentemente, com a preclusão *endoprocessual* (SIC) a **Recorrente** adquiriu direito à compensação em parte de seus débitos (direito adquirido). Em assim sendo, o que nos resta analisar é o vício de legalidade do ato revogado, leia-se, primeira decisão proferida.

2.1.5. O relatório fiscal que acompanha o segundo despacho decisório aponta uma série de ilegalidades; uma delas a **Recorrente** concorda (sobre a classificação fiscal dos bens vendidos), outras duas foram definitivamente decididas por esta Casa de forma contrária aos interesses da **Recorrente** (sobre os insumos de IPI e sobre ajustes indevidos de crédito), e uma foi decidida de forma favorável e teve seus efeitos espalhados para o presente caso (fretes). Portanto,

ilegalidades foram constatadas e referendadas, quer por esta Casa, quer pela própria **Recorrente**, tornando possível a revisão *ex officio* na forma do artigo 53 da Lei 9.784/09.

2.1.6. Do antedito, também resta afastada a tese sobre **NULIDADE DO SEGUNDO DESPACHO DECISÓRIO**. Embora em seu corpo o despacho não aponte quais ilegalidades levaram à revisão do ato administrativo, este faz referência ao relatório de fiscalização que destaca a nulidade como fundamento da decisão. De outro modo, os motivos que levaram ao decreto de nulidade do primeiro despacho decisório são as ilegalidades apontados no relatório fiscal que acompanharam o segundo despacho decisório.

2.1.7. Também não há **NULIDADE NO ERRO DO NOME DO SUJEITO PASSIVO** no segundo despacho decisório. O despacho foi enviado para o estabelecimento da **Recorrente**, descrevia processo em que a **Recorrente** era a pleiteante do crédito, a **Recorrente** teve plena oportunidade de conhecer a acusação e dela muito bem se defendeu, tendo seus argumentos sido enfrentados pela DRJ. O erro na indicação do nome do sujeito passivo, neste caso, trata-se de mera irregularidade que não influencia na solução do litígio (art. 60 do Decreto 70.235/72).

2.1.8. Por fim, ainda que possível o decreto de **NULIDADE DE ACÓRDÃO** por contradição, este (decreto) somente tem lugar quando a confusão é tal a não permitir a efetiva defesa do contribuinte. No entanto, o que se vê da decisão da DRJ é que ela adota de forma uníssona a mesma posição (semelhante àquela defendida pela **Recorrente**) no sentido de o debate acerca do mérito das glosas e da majoração dos débitos ser travado exclusivamente no processo 13629.721048/2014-23.

2.1.8.1. É fato que a DRJ deixa de aplicar o quanto descrito pela Câmara Superior desta Casa no processo 13629.721048/2014-23, porém, o Acórdão de Piso justifica sua decisão pela pendência de julgamento de embargos de declaração. De qualquer forma, encerrada a decisão administrativa no processo 13629.721048/2014-23, esta Turma determinou diligência para *apurar os reflexos da decisão definitiva, no que tange a exclusão do frete na base de cálculo do IPI, proferida nos Autos nº 13629.721048/2014-23*, isto é, ainda que houvesse nulidade, esta restaria superada nos termos do artigo 59 § 3º da LPAF.

2.2. O tema da **VINCULAÇÃO ENTRE AUTO DE INFRAÇÃO E O PROCESSO DE COMPENSAÇÃO** é espinhoso e pouco tratado quer em doutrina, quer em jurisprudência (assim como a conexão processual civil, diga-se). Pare este relator, neste momento, quer parecer que há uma vinculação *quase* indissociável entre o lançamento de ofício e o processo que tem como objeto créditos de titularidade do contribuinte por razões de direito material.

2.2.1. Melhor explicando, para restar disponível à compensação com outros débitos, o crédito de IPI deve superar outros débitos do mesmo tributo. Em primeiro lugar há a dedução entre créditos e débitos de IPI em escrita e somente se os créditos de IPI superarem os débitos de IPI em escrita é que o crédito de IPI pode ser utilizado para compensação com outros tributos. Portanto, se há glosa de créditos suficiente para que débitos em escrita não resem vinculados, em primeiro lugar devem ser esgotados estes débitos em escrita para, posteriormente os créditos restarem disponíveis à compensação.

2.2.2. Ora, se há débitos em escrita não vinculados, no caso do IPI, a solução legal (vide § 2º do artigo 443 § 2º do RIPI/2010) é o lançamento de ofício. Em assim sendo, para que se possa falar em créditos disponíveis à compensação, em primeiro lugar, devem ser resolvidos os débitos descritos em auto de infração – e, neste ponto, faz todo o sentido o art. 42 da Instrução Normativa RFB no 1.717, de 17 de julho de 2017 (que não nos vincula, é verdade), que veda o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado, total ou parcialmente, por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do IPI.

2.2.3. Por outro ângulo, se esta Casa, neste processo, reconhecer a liquidez e certeza dos créditos pleiteados pela **Recorrente**, estes créditos deveriam (mas não vão ser) retornar à escrita fiscal para dedução dos débitos reconhecidos no lançamento de ofício, por precedência destes débitos aos de outros tributos. Acontece que esta Casa não é competente para analisar e julgar créditos em escrita fiscal (ao menos não nestes termos), somente a compensação de créditos disponíveis com outros tributos, a teor do que dispõe o artigo 74 da Lei 9.430/96.

2.2.4. Claro que existem casos em que esta vinculação é *discutível*, lançamentos de ofício que versem exclusivamente sobre majoração dos débitos do IPI, ou ainda de períodos muito distantes ao processo de crédito, porém, *in casu*, tratamos do mesmo período de apuração, logo, só cabe reproduzir, neste processo, o quanto decidido no PAF 13629.721048/2014-23, com o afastamento da base de cálculo dos fretes de venda e a manutenção de todas as demais glosas e majorações na base de cálculo:

#### DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFRAATÓRIOS. INEXISTÊNCIA.

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, a exemplo dos materiais refratários utilizados em siderúrgicas.

#### PARTES OU PEÇAS DE MÁQUINAS, AINDA QUE SE DESGASTEM NO PROCESSO PRODUTIVO E TENHAM VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O conceito de insumo da legislação do IPI está detalhadamente consignado no Parecer Normativo CST nº 65/79, que interpreta que geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, e material de embalagem), quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas (exceção ainda explicitada nos Pareceres Normativos CST nº 181/74 e Cosit/RFB nº 3/2018), 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..

#### INCLUSÃO DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO DO IPI POR LEI ORDINÁRIA. IMPOSSIBILIDADE, CONFORME JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STF.

É firme a jurisprudência do STF (aplicando o mesmo entendimento do RE nº 567.935/SC, julgado com repercussão geral, para os descontos incondicionais) no sentido de que o frete não poderia compor a base de cálculo do IPI, o que levou inclusive à edição da Nota PGFN/CRJ/Nº 623/2017, propondo a dispensa de recorrer também no caso das contestações quanto à inclusão desta parcela pela mesma Lei nº

7.798/89, por ser matéria reservada à lei complementar, conforme art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, estabelecendo o CTN, em seu art. 47, II, “a”, que a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. (Acórdão 9303-009.690)

2.3. Processo judicial, mencionar que não vai conhecer das demais glosas por força de Ação Judicial, Súmula CARF 1.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço parcialmente do Recurso Voluntário dando-lhe na parte conhecida, parcial provimento para o afastamento da base de cálculo dos fretes de venda nos termos decididos no PAF 13629.721048/2014-23.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto