



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.903088/2013-10
Recurso nº
Resolução nº 3402-001.351 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Data 19 de abril de 2018
Assunto IPI
Recorrente GERDAU AÇOS ESPECIAIS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Vinicius Guimarães (suplente convocado em substituição ao Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Carlos Augusto Daniel Neto e Waldir Navarro Bezerra.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, apresentado em razão do julgamento improcedente da manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte. Esta última, por sua vez, guerreou o Despacho Decisório Eletrônico da Delegacia da Receita Federal do Brasil, que não-homologou a compensação declarada por entender ser inexistente o crédito utilizado nesta compensação, em decorrência de glosa de créditos considerados indevidos em procedimento fiscal.

A Fiscalização esclareceu que o mencionado procedimento fiscal, fundador de auto de infração (Processo Administrativo nº 11080.732116/2013-16), teve por objeto a

verificação de créditos e compensações referentes a diversos pedidos de ressarcimento de créditos de IPI apresentados pela Contribuinte.

Como consequência da lavratura do auto de infração, verificou-se alterações nos saldos da escrita fiscal, resultando no aparecimento de saldos devedores até então inexistentes ou na redução de saldos credores apurados pelo contribuinte, o que influenciou os valores de ressarcimento pleiteados.

Por bem consolidar os fatos ocorridos neste processo até o julgamento de primeira instância, colaciono os principais trechos do relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Regularmente cientificada da homologação parcial da compensação, a empresa apresentou manifestação de inconformidade, encaminhada pelo órgão de origem como tempestiva, na qual, em síntese, fez as seguintes considerações:

1. DO AUTO DE INFRAÇÃO: O Despacho Decisório ora “impugnado” é resultado do procedimento de fiscalização instaurado para a verificação da regularidade dos créditos de IPI sobre insumos básicos apurados e informados no período compreendido entre o 4º Trimestre/2008 e o 1º Trimestre/2012 (MPF nº **10.1.01.00-2013-00304-2**), sendo parte requerida por meio de pedidos de ressarcimento e compensação e parte utilizada para escrituração em conta gráfica de IPI, sem pedido de ressarcimento. No caso, como mencionado pela Autoridade Fiscal, “a fundamentação dos créditos glosados relativamente a todas as DCOMP’s objetos do MPF acima referido, encontra-se, detalhadamente, no Relatório de Ação Fiscal, anexado a estes autos. Pela semelhança dos argumentos de fato e de direito, a Manifestante requer, antes de tudo, a reunião de todos esses processos acima mencionados, para que tramitem em conjunto e sejam objetos de um único julgamento, em atenção ao princípio da economia e eficiência processuais, bem como em atenção ao princípio da segurança jurídica, a fim de se evitar a existência de decisões conflitantes ou divergentes sobre a mesma matéria e pressupostos fáticos e jurídicos.

2. PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO PELA FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS FATOS ALEGADOS – NECESSIDADE DE PERÍCIA TÉCNICA: Para fundamentar as glosas realizadas, nas planilhas de análise dos créditos, as Autoridades Fiscais realizaram o agrupamento dos materiais objetos das glosas, em 04 (quatro) grupos, baseando-se no entendimento de que eles não se enquadrariam no conceito de insumos (MP, MI ou ME), tendo em vista a descrição feita pela empresa durante o atendimento à fiscalização e a sua interpretação sobre os Pareceres Normativos CST nº 181/74, 260/71 e 65/79, bem como dos dispositivos dos Regulamentos de IPI de 2002 e 2010 (Decreto nº 4.544/2002 e Decreto nº 7.212/2010). Para corroborar suas conclusões, mencionaram diversas decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Soluções de Consulta, ou seja, diversas fontes documentais que corroboram o seu entendimento e que, no seu entendimento, seriam suficientes para justificar as glosas. Além disso, como dito acima, informaram ter sido realizada visita técnica ao estabelecimento da Manifestante. Ocorre que, na referida visita, as informações solicitadas

*e esclarecimentos feitos não foram específicos para cada um dos materiais analisados e muito menos dos materiais objetos das glosas e nem poderia ser, tendo em vista o grande número que representavam todos os materiais sobre os quais a Manifestante havia tomado créditos – no caso dos materiais glosados, mais de 15 (quinze) mil itens. Ou seja, por mais diligentes que as Autoridades Fiscais tenham sido, comparecendo ao estabelecimento da Manifestante para conhecer seu processo industrial e a possível aplicação e forma de consumo dos materiais objetos dos creditamentos, impossível a tais profissionais abordar cada um deles e deter-se às especificidades da aplicação/função e forma de consumo de cada um deles, de forma a ter acuracidade total em todas as conclusões, sobretudo porque, como informado durante os procedimentos de fiscalização, a especialização dos Ilustres Fiscais não é da área de siderurgia, uma vez que possuem formação nas áreas contábil e jurídica e, por isso, s. m. j, impossível se atingir acuracidade nas conclusões acerca do enquadramento de cada um dos materiais. Por isso é que o Superior Tribunal de Justiça, em inúmeros julgados, já se manifestou sobre o assunto, esclarecendo que, em se tratando de processo que envolva a verificação da “utilização de material no processo produtivo, **diante da complexidade da** atividade empresarial e por imposição da efetividade da jurisdição, demanda produção de prova pericial, nos termos do art. 420, I, do CPC”. Ademais, ainda que não fosse considerada como pressuposto ou fundamento de validade do lançamento (ônus da própria Autoridade Fiscal), como dito acima, deve-se levar em conta que a Constituição da República assegura às partes, no processo administrativo e/ou judicial, o direito à aplicação do princípio da presunção de inocência, o qual se corrobora pela garantia do direito à ampla defesa, ao contraditório e, no caso do processo administrativo fiscal, pelo princípio do inquisitório. Por tal leitura, a classificação feita pela empresa deve prevalecer até que se prove o contrário, não podendo o Fisco partir de presunções, sem trazer aos autos prova suficiente para tal afirmação. Se o Fisco não traz aos autos a prova necessária (no caso, a prova pericial), deve prevalecer incólume o enquadramento feito pela empresa, bem como os creditamentos por ela realizados (vide excerto do acórdão de nº. 14.303/01/2ª). Portanto, uma vez verificada a eventual dívida sobre a legitimidade dos creditamentos feitos pela empresa, por todos os esclarecimentos prestados durante o atendimento à fiscalização, segundo a consagrada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acima mencionada/retratada, as Autoridades Fiscais só poderiam seguir os seguintes dois caminhos: (a) aplicar a dívida em favor da empresa/contribuinte, mantendo-se o enquadramento por ela feito pela, na ausência de prova cabal sobre o não enquadramento dos materiais no conceito de materiais intermediários; ou (b) constituir prova pericial conclusiva/cabal/irrefutável, para que fosse esclarecida de forma técnica e objetiva a utilização e consumo dos materiais glosados. Como não foi seguido nenhum destes caminhos pelas Autoridades Fiscais, **não resta outro caminho aos Eminentes Julgadores senão declarar NULO o lançamento.***

Caso, por remota hipótese, seja ultrapassada a preliminar de nulidade acima arguida, cumpre observar que, em síntese, as glosas realizadas e o agrupamento dos materiais feito pelas Autoridades Fiscais, como dito acima, basearam-se na restritiva interpretação acerca do conceito

de “insumos” e da expressão “**produtos intermediários**”, reduzindo-o de tal forma a somente aceitar a possibilidade de crédito em relação àqueles materiais que sejam integralmente consumidos no processo de industrialização, em decorrência de um **contato físico** ou uma **ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**, não admitindo, ainda, em absoluta contradição a tal premissa, o crédito em relação a materiais considerados partes e peças de máquinas e equipamentos e materiais refratários, mesmo admitindo, expressamente, que, no caso de tais materiais, o consumo se dá no processo produtivo, com contato direto/físico e em razão da ação diretamente exercida pelo produto em fabricação e agentes do processo, tais como altíssimas temperaturas, peso dos insumos e das barras de aço/produto em fabricação.

Em seguida passou a discorrer sobre as glosas efetuadas no procedimento fiscalizatório que decorreu o auto de infração, elencando os seguintes tópicos:

- DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 – DIREITO AMPLO E IRRESTRITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO;
- CONFORMAÇÃO DO CONCEITO DE MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS E DA ADEQUAÇÃO DOS MATERIAIS OBJETOS DAS GLOSAS A ESTE CONCEITO;
- MATERIAIS REFRAATÓRIOS;
- DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DO ENQUADRAMENTO DOS MATERIAIS NO CONCEITO DE MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS;
- PERÍCIA.

Por fim, requereu o recebimento da presente Manifestação de Inconformidade, mantendo-se a exigibilidade do crédito tributário suspensa até decisão final do processo:

- a. em preliminar, o reconhecimento e declaração de nulidade do Despacho Decisório, pelos motivos acima informados;
- b. no mérito, que seja reformado o Despacho Decisório e reconhecidos todos os créditos e homologa a compensação realizada;
- c. alternativamente, caso ainda restem dúvidas sobre a natureza e aplicação dos bens envolvidos na glosa, que seja deferida a produção da prova pericial para a comprovação de sua natureza e aplicação no processo ou atividade produtiva da Manifestante, tendo em vista os quesitos acima indicados;
- d. protesto por outros meios de prova em direito admitidos, como a documental e a prestação de esclarecimentos e formulação de quesitos suplementares de perícia que se fizerem necessários.

Sobreveio então o Acórdão da 8ª Turma da DRJ/RPO, negando provimento à impugnação da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2011

RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. REDUÇÃO. PROCEDIMENTO FISCAL.

Tendo o saldo credor de IPI do trimestre sido reduzido em decorrência de procedimento fiscal, é este (novo) saldo que deve ser usado para a compensação dos débitos apresentados em Dcomp.

Enfim, irressignada com o teor do Acórdão da DRJ, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos expostos em sua impugnação ao lançamento tributário e alfim apresentando os seguintes pedidos:

a) preliminarmente seja deferido o julgamento em conjunto do presente processo com os autos do processo nº 11080.732216/2013-16;

b) em preliminar, seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista que este foi pautado em presunção em detrimento da verdade dos fatos consoante restou acima demonstrado, já que não houve pela fiscalização análise detida dos itens glosados, deixando de motivar a autuação, cerceando desta forma o direito da Recorrente à ampla defesa e ao contraditório;

c) quanto ao mérito, a Recorrente requer que seja julgado improcedente o auto de infração, tendo em vista a demonstração inequívoca de que os itens glosados se consomem diretamente no processo produtivo da Recorrente, sendo portanto, insumos, os quais, são passíveis de apropriação de créditos de IPI, nos termos do que restou exhaustivamente demonstrado pela Recorrente, inclusive com a juntada de laudo IPT;

d) alternativamente, caso ainda restem dúvidas sobre a natureza e aplicação dos bens envolvidos na glosa, que seja deferida a produção da prova pericial para a comprovação de sua natureza e aplicação no processo ou atividade produtiva da Recorrente, tendo em vista os quesitos acima indicados;

e) caso seja mantido, no todo ou em parte o lançamento, a Recorrente requer ao menos que este Egrégio Conselho determine a não incidência de juros sobre a multa, nos termos acima mencionados;

f) por fim, protesta por todos os meios de prova em direito admitidos que se fizerem necessários, como a documental e a prestação de esclarecimentos e formulação de quesitos suplementares de perícia que se fizerem necessários.

O julgamento do recurso voluntário foi a mim incumbido haja vista que a esta Relatora havia sido distribuído o Processo de n. 11080.732116/2013-16 (auto de infração de IPI, aos anos-calendário 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012). Assim, por força da relação de conexão com nove processos decorrentes de pedidos de ressarcimento do mesmo imposto, nos

trimestres dos mesmos anos, os demais processos (11080.903083/2013-97, 11080.903084/2013-31, 11080.903085/2013-86, 11080.903086/2013-21, 11080.903087/2013-75, 11080.903088/2013-10, 11080.903089/2013-64, 11080.903090/2013-99 e 11080.903091/2013-33) foram direcionados para apreciação conjunta.

É o relatório.

RESOLUÇÃO

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Entretanto, ainda não é possível o julgamento do mérito do caso. Explico.

Como se depreende do relato acima, o resultado do presente processo decorre da manutenção ou não do auto de infração que apurou novo saldo credor/devedor para o período em análise.

Observe-se que o auto de infração está sendo julgado nesta mesma sessão, dando azo à resolução para a conversão do processo em diligência, cujos termos a seguir transcritos aplicam-se integralmente ao presente caso.

Com relação ao cerne do presente caso, cumpre destacar qual foi o pressuposto em que se embasou o trabalho da Autoridade lançadora no Processo n. 11080.732116/2013-16 (auto de infração), mediante o seguinte trecho do relatório de fiscalização:

3- DAS INFRAÇÕES APURADAS

A) CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO

Na visita ao estabelecimento constatamos que a empresa necessita de muita reposição de peças e componentes devido às elevadas temperaturas dos processos de industrialização e do peso elevado dos insumos e das peças de aço que são movimentadas dentro do estabelecimento. Apesar de termos constatado a necessidade de trocas constantes de roletes, ganchos, correntes, peças refratários, etc, a legislação vigente não permite o crédito do IPI dos componentes de maquinários e instalações do estabelecimento, mesmo que entrem em contato com o produto, pois estes são considerados partes e peças das máquinas e/ou instalações da empresa.

Ou seja, foi o fato de determinados produtos serem qualificados como "componentes maquinários e instalações do estabelecimento" que motivou a glosa dos créditos de IPI; e não a questão do contato físico desses elementos com o produtos siderúrgicos em industrialização (fio máquina e barras laminadas).

Ademais, como visto no relato acima, as glosas, foram reunidas pela Fiscalização nos seguintes grupos, "para melhor embasamento legal" (fls 8119)¹:

¹ Os números das folhas do e-processo referem-se ao auto de infração.

1- Aquisições de mercadorias não enquadradas no conceito MP, PI ou ME conforme art. 164, I e art. 226, I do RIPI/2002 e art. 226, I do RIPI/2010;

2- Aquisição de ferramentas (pareceres CST 181/74, 260/71);

3- Aquisição de Partes e Peças (pareceres CST 181/74, 260/71);

4- Aquisição de Refratários;

Lembremos a legislação a respeito do assunto.

O artigo 82, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 1982 (RIPI/82), determinava que:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25);

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e 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.

Com relação ao direito ao crédito básico de IPI, regulado pelo citado artigo 82 do RIPI/82 (e suas reedições), foi bem observado pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento no Acórdão 3102.001.867²:

(...) Verifica-se que, além do material de embalagem, há duas modalidades distintas de matéria-prima e o produto intermediário que geram direito ao crédito básico do IPI, a saber: a) a matéria-prima e o produto intermediário que integram o novo produto fabricado; e b) a matéria-prima e o produto intermediário que, embora não compondo o produto industrializado, sejam consumidos no processo de produção. Na primeira modalidade, a matéria-prima e o produto intermediário são considerados insumos industriais stricto sensu, enquanto na segunda são insumos industriais em sentido lato, neste caso, compreendendo quaisquer bens que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos no processo produtivo, salvo os contabilizados no ativo permanente.

²Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

IPI. CRÉDITO BÁSICO. MATERIAL CONSUMIDO NO PROCESSO PRODUTIVO. FERRAMENTAS INTERMUTÁVEIS. INSUMO EM SENTIDO AMPLO. DIREITO DE CRÉDITO. CABIMENTO.

1. É considerado insumo industrial, para fins de apuração de crédito básico do IPI, o material não contabilizado do ativo permanente que, embora não integrando o novo produto, for 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.

2. As “brocas, lixas, pastilhas e demais ferramentas intercambiáveis”, utilizadas no processo de produção, para efeito da legislação do IPI, enquadram-se no conceito de insumos (matérias-primas e produtos intermediários em sentido amplo) e asseguram o crédito do Imposto pago na aquisição.

Recurso Voluntário Provido.

Nesse sentido - e restando ressalvado o entendimento posterior a ser proferido por este Colegiado no julgamento do processo - não seria possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários que só *indiretamente* façam parte da industrialização (e.g. lubrificantes para máquinas; parafusos de máquinas, etc). De outro lado, dariam direito ao crédito as aquisições de produtos intermediários que *diretamente* exerçam ação sobre o produto industrializado, *ou diretamente* sofram ação do produto, desgastando-se ou consumindo-se.

Pois bem. Recorrente apresenta em sua defesa elementos que possibilitam justamente essa análise, uma vez que explana suas atividades (fls 8787 e seguintes), descrevendo suas quatro áreas produtivas, quais sejam: aciaria; laminações; forjaria e transformação mecânica. Igualmente apresenta laudos do Instituto de Pesquisas Tecnológicas - IPT (Pareceres 6358 e 6161) a respeito do consumo dos bens nessas respectivas áreas. Finalmente, apresenta planilha (arquivo não paginável), na qual relaciona todas as informações sobre cada item que foi objeto de glosa (nº Nota Fiscal; Data de Entrada; Mês; Ano; Descrição Produto; Motivo da glosa apontada pelo Fisco; Valor do Imposto; CFOP; CNPJ Fornecedor; Código do Produto; Descrição Resumida; Aplicação/Função no processo Industrial; Contato direto com o produto; Altas temperaturas e processo agressivo; Área Industrial; Tempo de vida útil -médio; Prazo de consumo; Pago/Defesa; Laudo IPT).

Saliento que, conforme a Tabela comparativa apresentada pela Recorrente (de 34.877 linhas, ou seja, 34.877 itens com todas as informações citadas acima), uma enormidade das glosas aqui discutidas não estão mais compondo a lide, porque a Recorrente concordou com a autuação e efetuou os respectivos recolhimentos de IPI.

De outro lado, existem na Tabela comparativa ferramentas que, embora sejam consideradas como "SIM" em relação à coluna "contato direto com o produto", a descrição desse contato ("aplicação/função no processo industrial") nada diz respeito com os produtos industrializados em questão, além de tais itens não constarem do Parecer do IPT. Como exemplo cito a TALHADEIRA REF GEDORE 352HS22 C/EMPUNH, cuja descrição é "Material intermediário utilizado para romper elementos de alvenaria e sofre desgaste no desempenho desta função."

Ainda, a Recorrente coloca em diversos itens que realmente não existe o contato direto da ferramenta com o produto industrializado.

Entretanto, com relação a outros itens, a Recorrente coloca que a relação entre as ferramentas e o produto final é imediata, ou seja, as ferramentas são consumidas pelo contato direto com o produto em fabricação.

Tendo a Recorrente trazido aos autos vasto conjunto probatório sobre o direito que pleiteia, porém ainda não suficientemente lapidado para o deslinde da questão, não cabe ao julgador desconsiderar o direito da parte, mas sim permitir que o processo seja devidamente trabalhado, já que as premissas utilizadas pela Fiscalização e pela DRJ são divergentes das aqui adotadas. Daí sim será possível, com precisão, julgar ser ou não devida a exação cobrada por meio do presente auto de infração.

Dessarte, havendo indícios contundentes sobre o direito da Recorrente, entendo que o julgamento deste processo deve ser convertido em diligência, com base no artigo 18 do Decreto 70.235/72, para a repartição fiscal de origem, a fim de que:

i) intime a Recorrente para apresentar, com base nos elementos constantes nesses autos, bem como de eventuais novas informações, um laudo técnico conclusivo que possibilite identificar cada parte, peça ou ferramenta que se consome em contato direto com o produto industrializado (e não com o ambiente agressivo da indústria), para fins de uma análise jurídica deste Colegiado quanto ao respectivo crédito básico do IPI;

ii) o referido laudo (tópico *i*) deverá ser elaborado acompanhado de uma planilha que segregue todos os *produtos intermediários em sentido lato*, ou seja que, embora não integrando o novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele;

iii) a referida planilha (tópico *ii*) deverá ser elaborada de acordo com os quatro grupos de glosas perpetrados pela fiscalização (1- Aquisições de mercadorias não enquadradas no conceito MP, PI ou ME; 2- Aquisição de ferramentas; 3- Aquisição de Partes e Peças; 4- Aquisição de Refratários);

iv) apresentado o laudo com a respectiva planilha, conforme os termos acima (tópicos *i* a *iii*), a própria Fiscalização elabore parecer conclusivo acerca do seu conteúdo à luz das considerações trazidas nessa Resolução sobre os produtos intermediários em sentido lato, bem trazendo eventuais outras informações que entender relevantes para o deslinde do julgamento;

v) ato contínuo, dê ciência desse parecer à Procuradoria da Fazenda Nacional e à Recorrente, abrindo-lhes o prazo regulamentar para manifestação, e;

vi) finalmente, devolva o processo para esta 3ª TO/4ª C/2ª T/CARF, para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz