



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

Processo n° 10480.720471/2013-69
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3302-005.539 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrentes ACUMULADORES MOURA S A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/07/2007, 01/12/2007 a 31/08/2010

DECADÊNCIA. NÃO CABIMENTO. TRIBUTO SUBMETIDO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. TERMO INICIAL. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO LANÇAMENTO QUE PODERIA TER SIDO EFETUADO.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não realiza pagamento antecipado de tributo submetido ao lançamento por homologação, o termo inicial do prazo decadencial de 05 (cinco) anos para a Fazenda Nacional constituir o correspondente crédito tributário, se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007, 01/12/2007 a 31/08/2010

DEDUÇÃO DE CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. DESCARACTERIZAÇÃO.

A inexistência de saldo de imposto a recolher, decorrente da dedução no RAIPI de créditos de IPI não admitidos pela legislação não se caracteriza como pagamento.

CRÉDITO PRESUMIDO IPI. ART. 1º, IX, DA LEI Nº 9.440, de 1997. POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DE PARTE DOS VALORES ATINENTES ÀS SAÍDAS DE PRODUTOS INCENTIVADOS, NA PROPORÇÃO DA INDUSTRIALIZAÇÃO OCORRIDA NAS REGIÕES INCENTIVADAS, PARA FILIAIS SITUADAS FORA DAQUELAS REGIÕES.

A base de cálculo do crédito presumido de IPI, de que trata o art. 1º, IX, da Lei nº 9.440, de 1997, deve levar em consideração parte dos valores de faturamento relativo às vendas dos produtos relacionados no art. 1º, §1º, da

Lei nº 9.440, de 1997, industrializados nos estabelecimentos situados nas regiões favorecidas, na medida da industrialização ali realizada, ainda que a conclusão da industrialização e a venda dos produtos tenham se dado em filiais localizadas fora das regiões de incentivo.

PARCELA CONFESSADA EM DCTF OU EXIGIDA EM OUTRO PROCEDIMENTO DE OFÍCIO ANTERIOR. AUTUAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Demonstrado nos autos que parcela do débito referente ao período de apuração de fevereiro de 2008, foi confessada antes da autuação, bem como foi objeto de exigência em outro procedimento de ofício anterior, é de se reconhecer a procedência dos argumentos da recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em segunda votação, em dar provimento parcial para incluir na base de cálculo do benefício as saídas de produtos incentivados, definidos pela fiscalização, industrializados pelos estabelecimentos localizados na região beneficiada e comercializadas pelos estabelecimentos filiais fora da região beneficiada, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, Diego Weis Jr e José Renato Pereira de Deus, que davam provimento parcial em maior extensão para admitir na base de cálculo do benefício, o faturamento dos estabelecimentos localizados fora da região beneficiada. Em primeira votação, os Conselheiros Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Jorge Lima Abud negavam provimento ao recurso voluntário, os Conselheiros Walker Araújo, Diego Weis Jr e José Renato Pereira de Deus davam provimento parcial em maior extensão. Os Conselheiros Vinícius Guimarães, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Déroulède davam provimento parcial em menor extensão. Designado o Conselheiro Vinícius Guimarães como redator ad hoc para formalização do voto e para inserir as razões relativas à inclusão na base de cálculo do benefício, das saídas de produtos incentivados, definidos pela fiscalização, industrializados pelos estabelecimentos localizados na região beneficiada para os estabelecimentos filiais situados fora da região beneficiada.

[assinado digitalmente]

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

[assinado digitalmente]

Vinícius Guimarães - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Júnior, Raphael Madeira Abad, Walker Araújo, Fenelon Moscoso de Almeida e Vinícius Guimarães (Suplente Convocado).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, adoto o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcrito:

*Trata-se de Impugnação interposta aos 19/02/2013, fls. 13.036/13.071, contra o **Auto de Infração** de fls. 02/40, do qual a autuada foi cientificada aos 21/01/2013 (fl. 04), por intermédio do qual são exigidos os valores totais abaixo descritos, a título do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) atinentes aos meses de setembro/2007 a agosto/2010:*

(...)

*De acordo com sobredito **Auto de Infração**, foram apuradas as seguintes infrações:*

*(i) Falta de declaração/recolhimento do saldo devedor do IPI escriturado (total ou parcial) - Verificações Obrigatórias; e
(ii) apuração indevida de créditos presumidos de IPI de que trata a Lei nº 9.440, de 14/03/1997.*

3. Consta do Termo de Informação Fiscal de fls. 43/64, de que a autuada também tomou conhecimento aos 21/01/2013 (fl. 64), que a contribuinte ACUMULADORES MOURA S/A possui oito estabelecimentos, conforme segue:

(...)

Ainda quanto à organização e ao funcionamento da fiscalizada, narra supradito Termo de Informação Fiscal que:

*4.1. foi constatado, em diligência nos estabelecimentos situados em Belo Jardim, que a matriz e as filiais 904, 905 e 908 **funcionam no mesmo local de forma integrada** e que a matriz fabrica baterias parte delas, semiacabadas, transferidas para a filial 906;*

4.2. a filial 904 recicla sucatas de baterias inclusive por meio de terceiros, que retornam chumbo beneficiado e prolipileno; o chumbo é transferido para a matriz e para as filiais 905 e 908 e o prolipileno para a filial 905, que recicla o plástico (inclusive através de terceiros) e produz tampas e caixas de plástico, transferidas para a matriz;

4.3. a filial 908 produz baterias tracionárias e usa insumos dos estabelecimentos das filiais 904, 905 e 906;

4.4. baterias semiacabadas são transferidas para a filial 906, onde recebem solução eletrolítica, são carregadas e rotuladas, sendo que as vendas deste estabelecimento são feitas diretamente ou pela filial 903, que também realiza operação de industrialização;

4.5. todos os estabelecimentos revendem produtos adquiridos de terceiros.

5. Em seguida, **discorre sobre o crédito presumido de IPI** do art. 1º, §1º, alínea “h”, da Lei nº 9.440, de 14/03/1997 (abaixo reproduzo, para melhor compreensão do litígio, os dispositivos deste artigo que interessam a esta lide), **que diz corresponder, a partir da aplicação do regime não-cumulativo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS pelo contribuinte, ao dobro destas contribuições devidas sobre a receita de vendas no mercado interno dos produtos industrializados** relacionados nas alíneas “a” a “h”, de citado art. 1º, **que tenham sido industrializados por empresas instaladas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste:**

“Art. 1º Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, com vigência até 31 de dezembro de 1999:

(...)

IX crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no § 1, deste artigo.

§1º. O disposto no caput aplica-se exclusivamente às empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes de:

a) veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes; b) caminhonetas, furgões, pickups e veículos automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas; c) veículos automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores; d) tratores agrícolas e colheitadeiras; e) tratores, máquinas rodoviárias e de escavação e empilhadeiras; f) carroçarias para veículos automotores em geral; g) reboques e semireboques utilizados para o transporte de mercadorias; h) partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos acabados e semiacabados e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados nesta e nas alíneas anteriores.

(...)

§ 14. A utilização dos créditos de que trata o inciso IX será efetivada na forma que dispuser o regulamento”.

6. *Expõe que a contribuinte, na esteira de parecer jurídico apresentado à Fiscalização, reputa que o faturamento a que se reporta a Lei nº 9.440/97 engloba todas as receitas da pessoa jurídica, inclusive as relativas a produtos não incentivados e as auferidas por estabelecimentos instalados fora do campo de abrangência do incentivo, do que discorda o autuante, que avalia que, no §1º, do art. 1º, desta Lei, o legislador delimitou não só a área geográfica, como também a atividade (de industrial) e os produtos que desejava incentivar (reflexiona o autuante que, “Se o legislador quisesse que outras receitas que não as decorrentes das vendas dos produtos relacionados na Lei 9.440/97 entrassem na base de cálculo do incentivo, esta vontade teria de ser explicitada no texto da lei, inclusive definindo em que medida se daria tal inclusão, se não quisesse torná-la inócua em seu objetivo. A omissão nesse caso não significa autorização”).*

7. *Alerta o autuante que o sujeito passivo vem produzindo, cada vez mais significativamente, baterias estacionárias produto não incentivado pela Lei nº 9.440/97 - e imagina uma situação em que a interessada resolvesse fabricar no Nordeste todas as baterias estacionárias e no Sudeste todas as automotivas (onde há mais demanda do produto) e pondera que, pela tese da fiscalizada, chegar-se-ia ao absurdo de garantir incentivo fiscal a empresa que não fabrica, na região incentivada, os produtos listados em supradita Lei.*

8. *Ressalva não estar impedida a empresa beneficiada de fabricar produtos não incentivados, mas que a parcela das contribuições devidas decorrente das vendas deles não pode ser embutida na base de cálculo do enfocado crédito presumido e fala que não é o fato de que, em obediência à legislação I, a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS alcança a totalidade das receitas da pessoa jurídica que o mesmo ocorra no concernente à apuração da base de cálculo do crédito presumido.*

9. *Observa que o art. 1º, do Decreto nº 3.893, de 22/08/2001 que prorrogou o benefício examinado até o período fiscalizado - preconiza que o crédito presumido deve ser calculado sobre o faturamento decursivo da venda de produtos de fabricação própria, e que, após a instituição da não-cumulatividade para a contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS, o Decreto nº 5.710, de 24/02/2006, acresceu ao Decreto nº 3.893/2001 o art. 1ºA (e parágrafos), que explicitou que tal faturamento se relaciona às vendas no mercado interno, pois as contribuições não incidem sobre as receitas de exportação:*

“Art. 1º Às empresas referidas no §1º do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, poderá ser concedido, até 31 de dezembro de 2010, o incentivo fiscal do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, nº 8, de 3 de

dezembro de 1970 e nº 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante correspondente à aplicação da alíquota de 7,30% (sete vírgula trinta por cento) sobre o valor do faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria (...)"Art. 1A.

A partir do início da efetiva aplicação, pelo contribuinte, do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o montante do crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º corresponderá ao dobro do valor das contribuições efetivamente devidas, em cada mês, no regime de não-cumulatividade, decorrente das vendas no mercado interno, considerando-se os débitos e os créditos referentes a essas operações de venda”.

10. Menciona o Termo de Informação Fiscal que a aplicação do regime não-cumulativo não alterou a base de cálculo do crédito presumido de IPI, **que continuou sendo o faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria**, mas explicitou que **tal faturamento se relaciona às vendas no mercado interno, pois as contribuições não incidem sobre as receitas de exportação** e afirma que, embora o Decreto nº 3.893/2001 não tenha disposição expressa a respeito, esta conclusão também lhe é aplicável, pois a Lei nº 9.440/97 menciona que o crédito presumido corresponde ao dobro das contribuições devidas - e, no regime cumulativo, igualmente estas contribuições não incidem na exportação.

11. Comenta que, relativamente ao benefício fiscal do IRPJ calculado sobre o lucro da exploração de empreendimentos situados nas áreas de atuação das extintas SUDAN e SUDENE, o art. 552, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1992, deixa claro que o benefício deve apenas ser calculado sobre os resultados dos estabelecimentos que operam na área incentivada, sendo que, ancoradas na orientação do Parecer CST nº 1.631/84, diversas Soluções de Consulta Interna que tratam deste benefício entendem que citado incentivo apenas deve ser calculado sobre os resultados de mencionados estabelecimentos, obtidos com a atividade beneficiada.

12. Ainda a respeito de supradito benefício fiscal do IRPJ, consigna que quando a comercialização é feita por filiais situadas fora da região incentivada, a receita do estabelecimento que faz jus ao benefício é definida, nestes casos, por analogia a partir do valor tributável mínimo previsto na legislação do IPI. (em torno da questão, reproduziu os arts. 62 e 63, da IN SRF nº 267, de 23/12/2002).

13. Elucida que o procedimento integrativo acima é, contudo, inaplicável ao benefício de que cuida a Lei nº 9.440/97, pois ele é calculado sobre o faturamento - e nas transferências de produtos de um estabelecimento para outro da mesma empresa inexistente operação de compra e venda.

Salienta, inobstante, que, se a filial foi instalada fora da região incentivada apenas para comercializar, exclusivamente, produtos beneficiados e transferidos da área incentivada, a inclusão das correspondentes receitas de vendas no cálculo do crédito presumido não infringe a Lei n.º 9.440/97, porquanto a produção continua sendo do estabelecimento incentivado, sendo diferente a situação quando tais produtos são empregados como insumos em nova industrialização.

15. Resume dizendo que, no cálculo do incentivo tratado nos correntes autos, apenas foram consideradas as receitas auferidas pelos estabelecimentos que operam na área de abrangência do incentivo (matriz e filiais 904, 905 e 908) na venda dos produtos incentivados (baterias automotivas e tracionárias e suas partes e peças), conclusão que estriba na “Solução de Consulta Interna COSIT n.º 17, de 26/07/2012, em que é esclarecido que as receitas decorrentes das vendas no mercado interno de veículos acabados importados não devem ser utilizadas na apuração do crédito presumido de IPI de que trata a Lei n.º 9.440/97”.

16. O Termo de Informação Fiscal exhibe notícias colhidas no site da fiscalizada sobre os produtos por ela fabricados (baterias automotivas, baterias estacionárias, baterias tracionárias, baterias BOAT e ligas de metais não ferrosos e artefatos de material de plástico) e conclui que as receitas de baterias estacionárias, BOAT e de partes e peças não destinadas à elaboração de produtos relacionados nas alíneas “a” a “h” do §1.º do art. 1.º da Lei n.º 9.440/97 não devem compor a base de cálculo do benefício, na qual se inserem as receitas de vendas das baterias automotivas e tracionárias.

17. Pelas razões expostas acima, o autuante considerou, na base de cálculo do incentivo examinado, apenas as receitas da matriz e das filiais 904, 905 e 908 auferidas na venda de baterias automotivas e estacionárias e suas partes e peças, não tendo integrado esta base de cálculo: (i) receita de prestação de serviços; (ii) receita de venda de produtos não incentivados; (iii) revenda de mercadorias; (iv) receitas auferidas pela filial 906, localizada fora da região incentivada; (v) receitas da filiais 903 (apesar de constar perante a RFB como comerciante atacadista, também realiza operações de industrialização e, praticamente, apenas vende os produtos industrializados pela filial 906); (vi) demais receita auferidas pelo estabelecimento.

18. Adiante, o Termo de Informação Fiscal passa a descrever, aos moldes abaixo sintetizados, os procedimentos adotados pela Fiscalização para apuração do crédito presumido de IPI a que a contribuinte teria direito:

18.1. com base, principalmente, no catálogo de especificações técnicas dos produtos, as baterias automotivas, tracionárias, náuticas e de moto vendidas foram identificadas, bem como as baterias classificadas no código 8507.10.00, submetidas a

alíquotas diferenciadas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS na forma da Lei n.º 10.485, de 03/07/2002 ;

18.2. os produtos de código TIPI n.º 8507.90.10, 8507.90.20 e 8507.90.90 foram qualificados como partes de peças e baterias e os produtos e serviços distintos dos relacionados na Lei n.º 9.440/97, inclusive os produtos de terceiros revendidos, foram identificados como produtos e serviços diversos ;

18.3. os débitos e créditos a descontar de cada estabelecimento foram calculados separadamente, de acordo com a: (i) Receita de Vendas para Montadoras ; (ii) Receita de Vendas para Atacadistas, Varejistas e Consumidores ; (iii) Receitas de Vendas para o Exterior ; (iv) Receitas de Vendas para a ZFM ; (v) Revenda de Mercadorias ; (vi) Compras no Mercado Interno ; e (vii) Compras no Mercado Externo ;

18.4. ao final de cada mês, os débitos foram assim totalizados de acordo com o produto vendido: (i) Valor da Contribuição (Bateria Estacionária) ; (ii) Valor da Contribuição (Bateria Náutica) ; (iii) Valor da Contribuição (Bateria Tractionária) ; (iv) Valor da Contribuição (Bateria Automotiva ; código/TIPI <> 8507.10.00) ; (v) Valor da Contribuição (Bateria Automotiva, código TIPI = 8507.10.00) ; (vi) Valor da Contribuição (Partes e Peças de Bateria) ; e (vii) Valor da Contribuição (Produtos e Serviços Diversos) ;

18.5. os créditos a descontar foram totalizados de acordo com as aquisições, custos e despesas discriminados no referido Termo de Informação Fiscal ;

18.6. as receitas foram classificadas em Mercado Interno e Mercado Externo e as do Mercado Interno subagrupadas de acordo com a região de localização do estabelecimento: Nordeste (matriz e filiais 904, 905 e 908) e Sudeste (filiais 903 e 906) ;

18.7. no cálculo do crédito presumido, a Fiscalização desconsiderou os débitos e créditos das contribuições sobre a receita de serviços, de venda de produtos não incentivados, de revenda de mercadorias e sobre as demais receitas, e, além disto, os débitos e créditos das contribuições concernentes às filiais 903 e 906 ;

19. O multicitado Termo de Informação Fiscal, em seu item 7, anota ter sido constatado que o saldo devedor de IPI apurado no mês de fevereiro de 2008, no montante de R\$ 1.668.433,07, não foi recolhido, compensado nem declarado em DCTF.

20. Por fim, esclarece que a escrita do contribuinte - que, com exceção do período de apuração de fevereiro/2008, só apresentava saldo credor no interregno fiscalizado - foi reconstituída e que o autuante iria propor, relativamente aos

Pedidos de Ressarcimento - PER concernentes aos períodos fiscalizados, que o reconhecimento do direito creditório se limitasse aos montantes passíveis de ressarcimento/compensação apurados pela Fiscalização.

Na Impugnação, a requerente pugnou, em síntese: (i) o reconhecimento da decadência do lançamento relativamente aos meses de julho a dezembro/2007; (ii) a declaração de total improcedência do lançamento; (iii) sucessivamente, caso não acolhido o pleito acima, solicitou que o cálculo do incentivo considere a proporcionalidade entre o preço da venda dos estabelecimentos localizados fora da Região Nordeste e os custos incorridos para a produção nos estabelecimentos industriais situados nesta Região; (iv) relativamente ao mês de fevereiro de 2008, o reconhecimento do “pagamento realizado antes do início da ação fiscal” e a declaração de improcedência da autuação nesta parte. Ademais, protestou por provar todo o alegado por meio de prova, inclusive por juntada posterior de documentos, e, ainda, que as intimações e publicações dos atos processuais em nome da contribuinte fossem feitos, sob pena de nulidade, em nome dos advogados que identifica.

O relatório da DRJ prossegue:

59. Às fls. 13.270/14.511 foram anexadas cópias de diversas Manifestações de Inconformidade protocolizadas em processos administrativos que cuidam de Pedido de Ressarcimento/Declarações de Compensação atinentes a alegados créditos de IPI a serem ressarcidos apurados pela contribuinte em relação aos períodos de apuração aqui tratados, bem como de Impugnação de multa isolada formalizada na forma do §14, do art. 74, da Lei n.º 9.430/96 no percentual de “50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido”, nas quais a contribuinte requer a distribuição por dependência daqueles processos administrativos à autoridade julgadora responsável pela apreciação dos presentes autos.

60. Este julgador anexou aos presentes autos cópias de DCOMP extraídas no sistema CPER/DCOMP, de extratos emitidos no sistema SIEF/PERDCOMP e DCTF/CONS e de cópia do processo administrativo n.º 10435.002957/200808 extraída no sistema “e-Processo” (fls.14513/14.607).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita, a decisão proferida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007, 01/12/2007 a 31/08/2010

CRÉDITO PRESUMIDO DO ART. 1.º, IX, DA LEI Nº 9.440/97. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E À COFINS INCIDENTES SOBRE O FATURAMENTO DE ESTABELECIMENTOS SITUADOS FORA DA REGIÃO

*INCENTIVADA E SOBRE PRODUTOS NÃO RELACIONADOS
NO ART. 1º, §1º, DESTA LEI.(sic).*

O crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º, IX, da Lei nº 9.440/97, não deve ser apurado em relação à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS que incidiram sobre o faturamento auferido por estabelecimentos localizados fora das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nem sobre a venda de produtos não relacionados no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.440/97.

*DÉBITO. PARCELA CONFESSADA EM DCTF OU EXIGIDA
EM OUTRO PROCEDIMENTO DE OFÍCIO ANTERIOR.
AUTUAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA PARCIAL.*

A autuação é parcialmente improcedente em relação à parcela do débito que já foi confessada antes da autuação, bem como daquela que foi objeto de exigência em outro procedimento de ofício anterior.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007, 01/12/2007 a 31/08/2010*

*RAIPI. INEXISTÊNCIA DE SALDO DE IMPOSTO A
RECOLHER.. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS.
EQUIPARAÇÃO A
PAGAMENTO.DESCARACTERIZAÇÃO.(sic).*

Não caracteriza a realização de pagamento quando a contribuinte não apura saldo de imposto a recolher em razão de ter deduzido no RAIPI créditos de IPI não admitidos pela legislação.

*TRIBUTO SUBMETIDO A LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO. NÃO REALIZAÇÃO DE PAGAMENTO.
PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. PRIMEIRO DIA
DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO LANÇAMENTO PODERIA
TER SIDO EFETUADO.(sic).*

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não realiza pagamento antecipado de tributo submetido ao lançamento por homologação, o termo inicial do prazo decadencial de 05 (cinco) anos para a Fazenda Nacional constituir o correspondente crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa após ciência em 10/01/2014, AR de fl.14.641, apresenta, em 03/02/2014, Termo de Solicitação de Juntada, fl.14.643, Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, no qual repisa os argumentos já aduzidos em sede de manifestação de inconformidade, conforme a seguir resumidos:

- *A decadência do crédito tributário relativo ao período de julho a dezembro de 2007, levando-se em consideração que a ciência do lançamento somente ocorreu em 21/01/2013 ;*
- *Que o incentivo fiscal criado pela Lei 9440/97 é um mecanismo para diminuir as desigualdades regionais, aumentar a arrecadação de tributos e incentivar o desenvolvimento da indústria automotiva nacional. Que a Lei não restringe o incentivo às empresas com dedicação exclusiva à fabricação de peças automotivas.*
- *Que a expressão “faturamento da empresa” , prevista na Lei, não se refere a faturamento do estabelecimento instalado na região Nordeste, já que as definições de estabelecimento e de empresa não se confundem. Que “a Lei 9440/97, ao instituir o incentivo fiscal, não distinguiu, para fins de cálculo do crédito presumido do IPI, as receitas que dariam ou não direito ao crédito de IPI...”*
- *Que o incentivo é destinado à empresa/pessoa jurídica instalada na região incentivada (e não de forma seletiva, por produto) e corresponde ao total das receitas por ela auferidas, o que abrange as receitas da matriz e das filiais.*
- *Que “o incentivo em questão é um incentivo ao desenvolvimento regional da atividade automotiva. Não é um mero ressarcimento de PIS e COFINS. (...) a base de cálculo eleita não necessita de uma relação direta com o incentivo usufruído”*
- *Que apenas parte da produção das baterias, por questões logísticas, técnicas e operacionais, é transferida, após a sua fabricação (que continua totalmente concentrada no estabelecimento situado na região incentivada), para a filial de São Paulo, onde é energizada e rotulada. Tais produtos são, posteriormente, comercializados tanto pela unidade paulista como pela filial em Minas Gerais.*
- *Que “se o propósito do benefício fiscal é desenvolver a área incentivada, não é razoável que, para o cálculo do incentivo, sejam excluídas as receitas auferidas através de suas filiais, cuja localização faz parte da estratégia comercial, sem as quais sequer seriam competitivas no mercado.”*
- *Que o incentivo da Lei 9440/97 não pode ser comparado ao incentivo fiscal de IRPJ destinado aos estabelecimentos instalados na área da SUDENE.*
- *A improcedência da glosa da integralidade dos créditos de IPI proporcionalmente ao faturamento das filiais 903 e 906 (situadas na região Sudeste), devendo ser admitida a concessão*

dos créditos presumidos sobre o faturamento de baterias saídas destas unidades, quando seria inconteste que a maior parte do custo de produção foi incorrido pelo estabelecimento produtor, na Região Nordeste.

Ao final consigna os pedidos a seguir dispostos.

Preliminarmente:

(i) o reconhecimento da decadência do crédito tributário de julho (essa, já concedida pela DRJ) a dezembro de 2007, cujo lançamento ocorreu em janeiro de 2013, com fundamento no art. 124 do Decreto nº 4.544/2002 e art 150, § 4º, do CTN;

(ii) em decorrência da homologação tácita dos lançamentos realizados até dezembro de 2007, que seja reconhecida a improcedência do imposto lançado nos meses de janeiro a março de 2008, considerando e aproveitando o saldo credor do IPI apurado em dezembro de 2007 pela Contribuinte, que, uma vez utilizado nas competência de janeiro a março de 2008, resultaria na inexistência de saldo devedor de IPI.

no mérito:

(iii) em face do propósito do incentivo do Regime Automotivo instituído pela Lei nº 9.440/97, de assegurar a competitividade das empresas incentivadas, e em face da ausência de restrição em contrário, assim como em respeito ao conceito de faturamento da empresa e à base de cálculo do incentivo (*crédito presumido de IPI correspondente ao dobro 9.440/97*), que seja julgado totalmente improcedente o lançamento, reconhecendo-se o direito da Contribuinte de calcular, sobre seu faturamento integral no mercado nacional, o incentivo fiscal previsto na Lei nº 9.440/97, e regulamentado pelo Decreto nº 3.893/2001, de crédito presumido de IPI correspondente ao dobro de PIS e COFINS;

(iv) como pedido sucessivo eventual, no caso de não ser acatado o pedido imediatamente anterior a esse, que seja julgado improcedente o lançamento, reconhecendo-se o direito da Contribuinte ao cálculo do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.440/97, e regulamentado pelo Decreto nº 3.893/2001, atendendo à proporcionalidade entre o preço da venda realizada por estabelecimento localizado fora da região Nordeste e o custo incorrido para a produção nos estabelecimentos industriais localizados na região Nordeste, conforme item 55.1 e respectivo anexo 07 da impugnação.

Ainda, relativamente à acusação de falta de pagamento do IPI relacionado à competência de fevereiro de 2008, a Contribuinte requer que seja mantida a decisão recorrida no ponto em que reconheceu o pagamento realizado antes do início da ação fiscal relativo ao mês de fevereiro de 2008, mantendo o cancelamento da respectiva exigência fiscal e julgando improcedente o Recurso de Ofício.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova, inclusive por juntada posterior de documentos.

Requer, por fim, a intimação e publicação de todos os atos processuais em nome da contribuinte e dos advogados indicados na peça recursal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Redator designado.

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício se refere às seguintes matérias:

a) declaração de **decadência suscitada** com relação ao período de apuração de **julho de 2007**, correspondente à exigência de IPI no montante de R\$ 615.579,38;

b) **redução da cobrança do IPI lançado em relação ao mês de fevereiro de 2008** de R\$ 2.113.065,14 para R\$ 444.632,07.

Com relação à decadência suscitada, referente ao período de apuração de julho de 2007, transcrevo a análise efetuada pela decisão de piso, nos termos a seguir:

Dispensável se estender na definição de qual seria o marco inicial da fluência do prazo de 05 (cinco) anos para a Fazenda Nacional exigir diferenças acaso devidas pelo sujeito passivo a título de tributos submetidos ao lançamento por homologação, pois há muito se consolidou o entendimento administrativo e judicial no mesmo sentido defendido na peça recursal, qual seja, o de que tendo havido antecipação de pagamento, o termo inicial é o fato gerador do tributo (art. 150, §4º, do CTN) e, não tendo havido, é o primeiro dia do exercício seguinte ao que lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

67. Resta apenas ser decidido se, conforme sustenta a impugnante, estaria, ou não, caracterizada a realização de pagamento antecipado na forma em que dispõe o art. 124, III, do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, que estava vigente nos períodos de apuração no tocante aos quais é alegada a decadência:

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher” (g.n.)

A recorrente juntou aos autos cópias dos RAIFI dos meses de julho e de dezembro de 2007, fls. 13.000/13.030, as quais tiveram a seguinte análise da decisão de piso:

E, segundo se detecta na planilha de Reconstituição da Escrita Fiscal de fl. 65, o crédito presumido de IPI inicialmente apurado pela contribuinte em relação aos meses de julho e de dezembro de 2007, foram parcialmente glosadas nas correlatas importâncias de R\$ 1.606.041,49 e R\$ 326.895,07, por se tratarem de créditos presumidos com base no art. 1º, IX, da Lei nº 9.440/97, calculados sobre a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento auferido por estabelecimentos localizados fora da região incentivada ou sobre a receita de venda de produtos não incentivados (não listados no art. 1º, §1º, de supradita lei), os quais não são admitidos por referida lei, no que, como se verá mais adiante neste Voto, tem razão a autuação.

*70. Ora, ficou evidenciado, na reconstituição da escrita, que a contribuinte, apenas apurou saldo credor em seu RAIFI **porque se valeu de créditos não admitidos pela legislação**, sem os quais, por sinal, teria apurado saldo devedor. Isto ocorreu, inclusive, nos meses de julho e de dezembro de 2007 (este segundo, levando em conta os reflexos da reconstituição nos meses anterior). **Destarte, não está configurada a hipótese do art. 124, III, do Decreto nº 4.544/2000, devendo a contagem do prazo decadencial dos tributos lançados em relação aos períodos de julho e de dezembro de 2007 observar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, deve-se iniciar no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.***

71. Em relação ao período de apuração de julho de 2007, cujo vencimento ocorre em agosto deste ano, a autuação já poderia ter sido realizada no próprio exercício de 2007; logo, o termo inicial de seu prazo de decadência se iniciou aos 01/01/2008.

72. Já no concernente ao período de apuração de dezembro de 2007, que vence aos 15/01/2008, o lançamento apenas poderia ser realizado no ano de 2008, pois, à evidência, não pode a exigência de ofício ser instaurada antes do vencimento do débito a ser lançado; então, o início do prazo de caducidade para este mês apenas iniciou aos 01/01/2009 (primeiro dia do exercício seguinte) e se vence aos 31/12/2013.

73. Ora, o lançamento aqui analisado foi cientificado ao sujeito passivo aos 21/01/2013 (fl. 04 e 64), quando, relativamente ao período de apuração de julho de 2007, já havia se esgotado o prazo decadencial de cinco anos contados de 01/01/2008. Todavia, no tangente ao período de apuração de dezembro de 2007, tal ciência se deu dentro do prazo extintivo de que

dispunha a Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário.

74. Pelo exposto, acato a preliminar de decadência arguida apenas no que diz respeito ao período de apuração de julho de 2007 e, por decorrência, determino o cancelamento da correspondente exigência de IPI no montante de R\$ 615.579,38.

Pelos excertos acima, constata-se que não se aplicam, ao presente caso, as disposições do art. 124, III, do RIPI/2002, uma vez que, na reconstituição da escrita, fl.66, restou evidenciado que a contribuinte apurou saldo credor em seu RAIPI em virtude de ter se valido de créditos não admitidos pela legislação, tornando-se, assim, aplicável a regra do art. 173, I, do CTN. Desse modo, tem-se, quanto ao **período de apuração de julho de 2007**, cujo vencimento ocorre em agosto do mesmo ano, seu termo *a quo* é 01/01/2008. Assim, tendo a ciência do sujeito passivo ocorrido em 21/01/2013, o lançamento ocorreu quando já havia transcorrido o prazo decadencial cujo termo final era 31/12/2012.

Quanto à "Falta de declaração/recolhimento do saldo devedor do IPI escriturado (total ou parcial) - Verificações Obrigatórias" atinente ao período de apuração de fevereiro de 2008, destaca o TVF:

7. Falta de Recolhimento de Saldo Devedor Apurado.

Constatamos que o saldo devedor apurado em fevereiro de 2008, no valor de R\$ 1.668.433,07, não foi recolhido, não foi compensado, nem declarado em DCTF.

8.Reconstituição da Escrita Fiscal do IPI

Em virtude das infrações apuradas, a escrita fiscal do IPI foi reconstituída porque só apresentava saldo credor no período fiscalizado, exceção feita ao período de apuração de fevereiro de 2008, em que foi apurado saldo devedor.

A escrita, tal como transcrita no RAIPI, foi ajustada pelos seguintes débitos e créditos:

a) Lançamentos a Débitos.

(...)

Valor do saldo devedor de fevereiro de 2008, não recolhido nem declarado em DCTF;

Quanto à matéria em tela, restou comprovado nos autos, através da cópia da DCTF enviada em 07/10/2008, que o contribuinte confessou o débito de IPI, no valor de R\$ 779.559,93, fl.14.521, bem como o lançamento de ofício de R\$ 888.873,14, correspondente à diferença do saldo devedor escriturado no RAIPI (R\$ 1.668.433,07) e o confessado em DCTF (R\$ 779.559,93), conforme cópias de fls.14.523/14.607, do processo nº 10435.002957/2008-08.

Com efeito, tendo em vista a Reconstituição de Escrita do IPI, fl.66, que apurou saldo devedor para o período de fev/2008, no valor de R\$ 2.113.065,14, com o

reconhecimento do lançamento indevido no valor de R\$ 1.668.433,07, conforme provas já referidas, fica mantido apenas o saldo devedor para o período de fev/2008, no valor de R\$ 444.632,07, conforme demonstrado, de forma minudente, pela decisão em análise.

Nestes termos, não há reparos na decisão de piso, pelo que se nega provimento ao recurso de ofício

RECURSO VOLUNTÁRIO

Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Do pedido para juntada posterior de provas

A Recorrente protesta pela posterior juntada de novos documentos e provas que se fizerem necessárias ao deslinde do feito.

Esclareça-se que, após o momento impugnatório, a juntada de provas encontra amparo se comprovadas as condições enunciadas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo transcrito:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Observa-se no entanto, a recorrente não demonstrou abrigar-se na norma excepcional acima destacada.

Das Notificações e Intimações

Quanto à solicitação de que as notificações e intimações referentes ao presente processo sejam enviadas ao endereço do patrono da causa, é de se esclarecer que o Decreto nº 70.235, de 1972, norma que rege o Processo Administrativo Fiscal - PAF, em seu artigo 23, incisos I, II e III, estabelece as formas de intimação e precisamente no inciso II do referido dispositivo determina que [...*por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo*].

Nesse sentido, indefere-se a solicitação para que as intimações sejam encaminhadas aos respectivos procuradores.

Da decadência do crédito tributário de julho e dezembro de 2007

A decadência do crédito tributário de julho de 2007 foi reconhecida pela DRJ e por este colegiado e já foi devidamente tratada acima, quando analisamos o recurso de ofício.

No tocante à alegação de decadência quanto ao período de dezembro de 2007, a análise efetuada pela decisão de piso, nos termos a seguir, é precisa:

Dispensável se estender na definição de qual seria o marco inicial da fluência do prazo de 05 (cinco) anos para a Fazenda Nacional exigir diferenças acaso devidas pelo sujeito passivo a título de tributos submetidos ao lançamento por homologação, pois há muito se consolidou o entendimento administrativo e judicial no mesmo sentido defendido na peça recursal, qual seja, o de que tendo havido antecipação de pagamento, o termo inicial é o fato gerador do tributo (art. 150, §4º, do CTN) e, não tendo havido, é o primeiro dia do exercício seguinte ao que lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

67. Resta apenas ser decidido se, conforme sustenta a impugnante, estaria, ou não, caracterizada a realização de pagamento antecipado na forma em que dispõe o art. 124, III, do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, que estava vigente nos períodos de apuração no tocante aos quais é alegada a decadência:

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher” (g.n.)

A recorrente, com já descrito na análise do recurso de ofício, juntou aos autos cópias dos RAIFI dos meses de julho e de dezembro de 2007, fls. 13.000/13.030, as quais tiveram a seguinte análise da decisão de piso:

E, segundo se detecta na planilha de Reconstituição da Escrita Fiscal de fl. 65, o crédito presumido de IPI inicialmente apurado pela contribuinte em relação aos meses de julho e de dezembro

de 2007, foram parcialmente glosadas nas correlatas importâncias de R\$ 1.606.041,49 e R\$ 326.895,07, por se tratarem de créditos presumidos com base no art. 1º, IX, da Lei nº 9.440/97, calculados sobre a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento auferido por estabelecimentos localizados fora da região incentivada ou sobre a receita de venda de produtos não incentivados (não listados no art. 1º, §1º, de supradita lei), os quais não são admitidos por referida lei, no que, como se verá mais adiante neste Voto, tem razão a autuação.

70. Ora, ficou evidenciado, na reconstituição da escrita, que a contribuinte, apenas apurou saldo credor em seu RAIFI **porque se valeu de créditos não admitidos pela legislação**, sem os quais, por sinal, teria apurado saldo devedor. Isto ocorreu, inclusive, nos meses de julho e de dezembro de 2007 (este segundo, levando em conta os reflexos da reconstituição nos meses anterior). **Destarte, não está configurada a hipótese do art. 124, III, do Decreto nº 4.544/2000, devendo a contagem do prazo decadencial dos tributos lançados em relação aos períodos de julho e de dezembro de 2007 observar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, deve-se iniciar no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.**(...)

72. Já no concernente ao período de apuração de dezembro de 2007, que vence aos 15/01/2008, o lançamento apenas poderia ser realizado no ano de 2008, pois, à evidência, não pode a exigência de ofício ser instaurada antes do vencimento do débito a ser lançado: então, o início do prazo de caducidade para este mês apenas iniciou aos 01/01/2009 (primeiro dia do exercício seguinte) e se vence aos 31/12/2013.

73. Ora, o lançamento aqui analisado foi cientificado ao sujeito passivo aos 21/01/2013 (fl. 04 e 64), quando, relativamente ao período de apuração de julho de 2007, já havia se esgotado o prazo decadencial de cinco anos contados de 01/01/2008. Todavia, no tangente ao período de apuração de dezembro de 2007, tal ciência se deu dentro do prazo extintivo de que dispunha a Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário.

Pelos excertos acima, constata-se que não se aplicam, ao presente caso, as disposições do art. 124, III, do RIPI/2002, uma vez que, na reconstituição da escrita, fl.66, restou evidenciado que a contribuinte apurou saldo credor em seu RAIFI em virtude de ter se valido de créditos não admitidos pela legislação, tornando-se, assim, aplicável a regra do art. 173, I, do CTN.

Desse modo, adotando os fundamentos da decisão de piso, entendo que, no tocante ao período de apuração de dezembro de 2007, cujo vencimento ocorre em 15/01/2008, o lançamento somente poderia ser efetuado em 2008. Nesse caso, o termo *a quo* recai em 01/01/2009, e o termo final, por sua vez, em 31/12/2013. Como a ciência do sujeito passivo se deu em 21/01/2013, conclui-se que o lançamento foi efetuado antes de ter se exaurido o prazo decadencial.

MÉRITO

Conforme o entendimento da fiscalização, endossado pela decisão recorrida, somente os valores de PIS/COFINS apurados com base nas receitas de vendas dos produtos enunciados nas alíneas "a" a "h" do § 1º, art. 1º da Lei nº. 9.440/97 e industrializados nos estabelecimentos localizados na região Nordeste, é que poderiam compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Segundo a autuação, na apuração do referido crédito presumido de IPI, o sujeito passivo teria incluído, de forma indevida, receitas de vendas de bens e serviços não incentivados pela Lei nº 9.440/97 e, ainda, receitas de produtos cuja industrialização se deu em parte nas filiais não localizadas na região Nordeste, dando azo ao recálculo do crédito presumido e à autuação objeto da presente análise.

A recorrente sustenta que a autuação e a decisão recorrida são indevidas, uma vez que o benefício atinente ao crédito presumido de IPI tem como base de cálculo o dobro das contribuições PIS/COFINS incidentes sobre o faturamento da beneficiária, independentemente se as receitas que compõem a base daquelas contribuições são provenientes das vendas de produtos incentivados ou realizadas por estabelecimentos localizados fora das regiões incentivadas.

A discussão de mérito cinge-se, portanto, em saber o alcance a ser dado à norma inscrita no inciso IX do art. 1º da Lei nº. 9.440/97, especialmente em perquirir qual o sentido da expressão "faturamento da empresa", base de cálculo do crédito presumido do IPI, à luz de toda a trama normativa que estabeleceu o regime jurídico do benefício fiscal ora discutido.

Há que se lembrar, antes de tudo, que a Lei nº 9.440/97 é fruto da conversão da Medida Provisória 1.532-2/97, cuja Exposição de Motivos previa que aquele instrumento normativo teria como objetivo a concessão de benefícios fiscais para estimular a instalação de unidades industriais automotivas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, fato que levaria ao desenvolvimento regional, à descentralização industrial, ao aumento do nível de emprego, à neutralização das desvantagens regionais e a atração de novos investimentos ao setor automotivo nas regiões então visadas.

Nesse contexto, em que se buscava o desenvolvimento de determinado setor industrial (automotivo) em regiões específicas do Brasil (Norte, Nordeste e Centro-Oeste), a Lei nº 9.440/97 veio à lume, introduzindo, já em seu primeiro artigo, a possibilidade de concessão de crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições de PIS e COFINS, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições incidentes sobre o faturamento das empresas previstas no § 1º do art. 1º da citada lei.

Tal expressão "faturamento das empresas" representa o cerne da controvérsia do presente caso e seu alcance deve ser mensurado, como veremos, a partir de **uma leitura integrada da Lei nº 9.440/97, em especial dos enunciados normativos a seguir transcritos:**

Art. 1º Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, com vigência até 31 de dezembro de 1999:

(...)

IX crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no § 1º deste artigo.

§ 1º O disposto no caput aplica-se exclusivamente às empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes de:

a) veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes;

b) caminhonetas, furgões, pickups e veículos automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas;

c) veículos automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores;

d) tratores agrícolas e colheitadeiras;

e) tratores, máquinas rodoviárias e de escavação e empilhadeiras;

f) carroçarias para veículos automotores em geral;

g) reboques e semireboques utilizados para o transporte de mercadorias;

h) partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos acabados e semiacabados e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados nesta e nas alíneas anteriores.(grifei).

[...]

*Art.12.Farão jus aos benefícios desta Lei **os empreendimentos habilitados** pelo Poder Executivo até 31 de maio de 1997.*

Parágrafo único.Para os empreendimentos que tenham como objetivo a fabricação dos produtos relacionados na alínea "h" do § 1º do art. 1º, a data-limite para a habilitação será 31 de março de 1998.

Da leitura dos excertos, pode-se constatar, de plano, que o benefício fiscal atinente ao crédito presumido de IPI tem como base de cálculo o valor correspondente ao dobro das contribuições ao PIS/COFINS incidentes sobre o **faturamento das empresas** instaladas nas regiões incentivadas e que sejam montadoras e fabricantes de produtos específicos (incentivados), descritos nas alíneas "a" a "h" do § 1º, art. 1º da Lei nº. 9.440/97.

A questão fundamental consiste em saber, portanto, qual a extensão da expressão "faturamento das empresas" e, nesse ponto, o entendimento consignado na decisão recorrida - que endossa a autuação - e aquele esposado pela recorrente divergem: enquanto a primeira entende que "faturamento das empresas" está restrito às vendas de produtos e serviços incentivados industrializados nas regiões de incentivo, a recorrente enxerga que a expressão "faturamento das empresas" engloba todas as suas receitas, não fazendo sentido a segregação de receitas, realizada pela fiscalização, que acabou por excluir, na apuração da base de cálculo do crédito presumido de IPI, todas as outras receitas não relacionadas às vendas de produtos incentivados industrializados nos estabelecimentos localizados no Nordeste.

Ao comparar a forma de interpretação buscada pelas partes do litígio, verifica-se que ambos os lados buscam imprimir, ao menos inicialmente, interpretação teleológica. No entanto, ao final, as partes acabam adotando uma abordagem interpretativa que se volta aos significados de termos tomados de forma isolada, destacados da tessitura normativa no qual estão inseridos: do lado da autuação, verifica-se uma interpretação descontextualizada do termo "faturamento" para impedir a consideração de parte das receitas de vendas de produtos cuja industrialização se deu em parte no Nordeste, mas que foram finalizados e comercializados nas filiais do sudeste; do lado da recorrente, observa-se apego a uma leitura descontextualizada das expressões "faturamento" e "empresa", descurando-se de uma interpretação sistemática do inciso IX do art. 1º da Lei nº. 9.440/97. Explico.

Analisando os fundamentos da autuação e da decisão recorrida, observa-se o entendimento de que no inciso IX, do art. 1º da Lei nº. 9.440/97, o legislador delimitou não só a área geográfica, como também a atividade e os produtos que desejava incentivar. A autuação se assenta, pois, na premissa de que a norma que dispõe sobre a base de cálculo do crédito presumido do IPI deve ser interpretada à luz dos objetivos visados pelo legislador.

No entanto, ao entender que parte das vendas realizadas nas filiais do sudeste, ainda que atinentes a bens produzidos em parte nas unidades industriais do Nordeste, não devem servir à composição da base de cálculo do crédito presumido de IPI, porque não há "faturamento" entre as unidades nordestinas para aquelas do sudeste - as quais continuam o processo de industrialização -, a autuação e a decisão recorrida acabam por afastar uma interpretação sistemática e contextualizada da norma do inciso IX, do art. 1º da Lei nº. 9.440/97, substituindo-a por uma análise insular do termo "faturamento", esvaziando a própria razão de ser do incentivo fiscal, qual seja, a indução da industrialização específica nas regiões incentivadas - fato que sem dúvida ocorre quando a industrialização se dá apenas em parte no nordeste.

Em síntese, utiliza-se uma interpretação sistemática para restringir o benefício fiscal às regiões e produtos incentivados, mas afasta-se tal abordagem para sustentar a negativa de reconhecimento da imputação proporcional das vendas de produtos incentivados, produzidos em parte na região nordeste, mas concluídos e comercializados nas filiais do sudeste.

Por outro lado, embora a recorrente defenda que o benefício fiscal previsto no art. 1º da Lei nº. 9.440/97 deva ser interpretado à luz de todos os motivos que nortearam a edição da MP 1.532-2/96, acaba por introduzir uma abordagem interpretativa insular dos termos "faturamento" e "empresa", fazendo abarcar todo e qualquer faturamento da empresa, independentemente de quais sejam os bens e serviços vendidos - se objetos ou não do incentivo legal - e os estabelecimentos que os produziram - se situados ou não nas regiões visadas pela

lei. Nesse caso, há também um nítido esvaziamento, como veremos, da razão de ser do benefício fiscal, o qual corresponde a uma contraprestação aos estímulos específicos produzidos nas regiões incentivadas.

É de se lembrar que a interpretação de qualquer dispositivo legal não pode ser feita de forma alienada ao entorno normativo no qual está integrado. Conceitos e normas jurídicas estão inseridos em tecidos linguísticos e discursivos mais amplos. Artigos legais estão incorporados em leis; leis estão integradas em sistemas normativos; sistemas normativos são permeados por determinantes contextuais e semânticas. A interpretação exige um esforço que vai além da mera tarefa de exegese de termos isolados - que não se confunde, vale sublinhar, com uma interpretação predominantemente semântica, de cunho literal, que busca restringir seus resultados, mas nem por isso deixa de ser uma tarefa sistêmica, atenta aos elementos semântico-pragmáticos da linguagem -, como se fosse possível e razoável pinçar expressões (tal como "faturamento da empresa") sem nenhuma atenção à trama normativa que as envolve.

Sublinhe-se que uma interpretação contextualizada e sistemática não pode ser confundida com uma interpretação não restritiva - ou não literal, contrária ao art. 111 do CTN. Na verdade, no presente caso, através de uma interpretação sistemática do art. 1º, inciso IX e §1º, e art. 12, parágrafo único, chega-se a uma interpretação mais restritiva do que aquela que resultaria se fosse adotada uma interpretação não sistemática, tomando termos de forma isolada - "faturamento das empresas" -, sem atenção à construção de seu sentido a partir da trama normativa mais ampla nos quais estão inseridos.

Pois bem, vimos os motivos que ensejaram a edição da MP 1.532-2/96, com sua posterior conversão na Lei nº. 9.440/97. Este instrumento normativo veio à lume para estimular o desenvolvimento industrial das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do país, com a criação de empregos especializados, a instalação de unidades industriais automotivas e o aumento de investimentos no setor automotivo, tudo com vistas ao desenvolvimento de setores determinados nas regiões incentivadas.

Percebe-se, na leitura da Lei nº. 9.440/97, que vários dispositivos incorporaram a finalidade pretendida pelo legislador, de maneira que, sem necessidade de digressões ou de recursos a motivos não constantes do texto legal, pode-se identificar uma relação de simetria entre benefício fiscal e estímulo industrial específico às regiões incentivadas: em especial, o art. 12, par. único, e o art. 1º, § 1º, ambos da Lei nº. 9.440/97, estabelecem clara relação de pertinência entre benefício e estímulo à industrialização específica promovida nas regiões incentivadas.

Sendo assim, o benefício fiscal deve ser mensurado segundo a proporção de produção industrial específica realizada nas regiões incentivadas. Como decorrência lógica, a base de cálculo do crédito presumido de IPI deve estar jungida às vendas de bens e serviços dispostos nas alíneas "a" a "h" do § 1º, art. 1º da Lei nº. 9.440/97, cuja industrialização se deu, no todo ou em parte, nas unidades fabris situadas nas regiões incentivadas. Ou seja, a medida do benefício deve ser aferida pela medida da industrialização de produtos incentivados nas regiões incentivadas.

A abordagem aqui trilhada se assenta, fundamentalmente, na premissa inevitável de que a interpretação do inciso IX, do art. 1º da Lei nº. 9.440/97, não pode ser feita de forma insular, alheia às outras normas da referida lei, sobretudo àquelas inscritas no art. 12, par. único, e no art. 1º, § 1º, as quais servem, de forma conjugada, para delimitar o espectro de incidência do benefício fiscal em análise.

Tal incentivo fiscal deve guardar, portanto, correspondência com os progressos e estímulos a regiões e setores produtivos específicos enunciados legalmente. Em outras palavras, pode-se dizer que o incentivo fiscal representa uma contraprestação aos estímulos específicos - produção industrial determinada - nas regiões favorecidas.

Apartar-se de tal premissa interpretativa levaria a verdadeiros absurdos. Entre os absurdos que decorreriam da quebra de uma interpretação integrada da norma inserida no inciso IX, do art. 1º da Lei nº. 9.440/97, dois exemplos merecem menção:

1) Considerando que a base de cálculo do crédito presumido de IPI é o faturamento total da empresa - incluindo-se, aqui, as receitas decorrentes de produtos não contemplados pelo incentivo e aqueles produzidos fora das zonas do incentivo, como propõe a recorrente -, haveria casos nos quais empresas poderiam valer-se de benefício integral dos créditos de IPI ainda que possuíssem uma única filial, nas regiões favorecidas, com produção industrial ínfima ou não voltada ao setor automotivo almejado pela lei.

2) Considerando que a base de cálculo do crédito presumido de IPI diz respeito apenas às vendas de produtos cuja industrialização se deu inteiramente no nordeste - e esse é um dos critérios impostos pela autuação -, haveria casos em que empresas com forte contribuição para o desenvolvimento da indústria automotiva das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, atuando na industrialização de produtos incentivados cuja conclusão industrial e vendas fossem realizadas por estabelecimentos localizados fora das regiões beneficiadas, seriam substancialmente prejudicadas quanto ao gozo do referido benefício fiscal.

É evidente que a interpretação do enunciado normativo inscrito no inciso IX, do art. 1º da Lei nº. 9.440/97, não pode ser feita de maneira isolada, seja no sentido de uma interpretação descontextualizada do termo "faturamento da empresa", alargando-se, indevidamente, a base de cálculo do crédito presumido de IPI - tese da recorrente -, seja no sentido de afastar, de forma indevida, por meio de uma exegese também descontextualizada do termo "faturamento", os valores correspondentes à parcela de industrialização incentivada que tenha ocorrido dentro das regiões favorecidas, ainda que o processo final de industrialização e a comercialização dos bens tenham sido realizadas por filial localizada fora das regiões de incentivo - tese da autuação.

Sendo assim, a interpretação do inciso IX, do art. 1º da Lei nº. 9.440/97, deve levar em consideração os seguintes limites:

1- A lei busca estimular o desenvolvimento industrial de setores automotivos específicos, sendo tal propósito legal incorporado nos dispositivos legais transcritos. Como resultado, somente aqueles empreendimentos dedicados à fabricação dos produtos descritos nas alíneas "a" a "h" do § 1º, art. 1º da Lei nº. 9.440/97, é que fazem jus ao crédito presumido de IPI. Em outras palavras, somente aquelas receitas provenientes da venda dos produtos incentivados na lei devem integrar a base de cálculo do crédito presumido;

2- A Lei nº. 9.440/97 visa, ainda, como explicitado em seu primeiro artigo, o desenvolvimento de regiões específicas, a saber, as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, de maneira que somente aquela parcela do faturamento decorrente de vendas de bens e serviços dos produtos enunciados no art. 1º da Lei nº. 9.440/97, fabricados nas unidades localizadas nas regiões de incentivo, podem compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

A medida do benefício deve guardar, portanto, simetria com o desenvolvimento promovido nas regiões incentivadas, em setores industriais especificamente enunciados pela lei: é o que se depreende da interpretação integrada da Lei nº. 9.440/97, em especial das normas contidas em seu art. 1º, inciso IX e §1º, e art. 12, parágrafo único.

De tal simetria entre *incentivo fiscal e estímulo industrial específico* decorre a necessidade de se considerar, na composição da base de cálculo do crédito presumido de IPI - base esta que tem como ponto de partida a base de cálculo do PIS/COFINS, mas que com ela não se confunde -, aquela parcela de faturamento atinente às vendas de produtos incentivados produzidos nas regiões incentivadas, ainda que sua industrialização final e sua comercialização tenham sido realizadas em áreas não incentivadas. Se o incentivo fiscal deve manter correlação com a industrialização específica nas regiões de incentivo, afigurando-se como contrapartida ao estímulo gerado, nada mais lógico do que fazer integrar sua base de cálculo a parcela do faturamento atinente às vendas dos bens incentivados, calculado segundo a proporção da industrialização ocorrida nas regiões de incentivo.

Raciocínio análogo foi adotado pela RFB. Ao dispor sobre os benefícios de isenção e redução em relação ao lucro da exploração daqueles estabelecimentos instalados na área de atuação das extintas Sudene e Sudam, a Instrução Normativa (IN) nº. 267/2002 admitiu, mesmo sem explícita previsão legal, a extensão daqueles incentivos fiscais 1) a estabelecimentos situados em regiões incentivadas cujos produtos tenham sido comercializados em regiões não incentivadas e 2) a imputação proporcional do benefício nos casos de transferência de produtos, como insumos, de estabelecimentos incentivados a estabelecimentos situados fora das áreas de incentivo. Assim dispõe o art. 63 da citada IN:

*Art. 63. O disposto no art. 62 aplica-se também à hipótese em que o estabelecimento beneficiado, instalado na área de atuação das extintas Sudene e Sudam, **comercialize seus produtos por meio de outro estabelecimento da mesma empresa localizado fora da área abrangida pelo benefício fiscal.***

§ 1º O valor a ser atribuído ao produto transferido para efeito de determinação da receita do estabelecimento beneficiado pela isenção ou redução, corresponderá:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente; ou

II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo.

§ 2º Para efeito de determinação do benefício fiscal, a receita do estabelecimento remetente será reconhecida no momento da efetivação da venda pelo estabelecimento destinatário.

§ 3º Na hipótese de que o produto transferido venha a ser utilizado como insumo pelo estabelecimento destinatário, aplica-se o disposto no inciso I do § 1º.

Observa-se que o art. 63 da IN nº. 267/2002 veio explicitar que os incentivos de isenção e redução do lucro de exploração são também extensíveis aos estabelecimentos situados na região incentivada que comercializem seus produtos em regiões não incentivadas e, ainda, que nos **casos de industrialização continuada, por estabelecimento não localizado nas regiões de incentivo, parte dos benefícios fiscais deveria ser considerada, levando-se em conta a parcela de industrialização ocorria nas regiões incentivadas.**

Os dispositivos acima transcritos não se encontravam (nem se encontram) na Lei nº. 4.239/63. Nesse caso, não se pode falar em inovação legislativa por parte da IN, uma vez que o art. 63 da IN nº. 267/2002 nada mais fez do que explicitar permissão que já poderia ser deduzida da interpretação integrada da Lei nº. 4.239/63. Ao invés de inovação legislativa pela IN, houve explicitação de interpretação do regime de benefícios regulados pela Lei nº. 4.239/63.

No caso dos autos, a fiscalização reconheceu, para a apuração do crédito presumido de IPI, as receitas atinentes aos produtos incentivados cuja industrialização se deu **inteiramente no nordeste**. No entanto, a autuação desconsiderou, no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, parte das receitas decorrentes da venda de produtos transferidos das filiais do nordeste para as filiais do sudeste (como insumos), com vistas à conclusão do processo de industrialização e posterior comercialização.

Tendo em vista que o incentivo fiscal deve manter correlação com a industrialização específica nas regiões de incentivo, decorre daí a necessidade de se integrar, na apuração da base de cálculo do crédito presumido de IPI, a parcela do faturamento relacionada àqueles bens incentivados produzidos nas regiões beneficiadas, ainda que a conclusão de sua industrialização - com posterior comercialização - tenha se dado em filiais situadas fora das regiões de incentivo. Tal conclusão é uma decorrência lógica da interpretação integrada dos dispositivos da Lei nº. 9.440/97.

Nesse caso, por óbvio, a imputação do faturamento à base de cálculo do crédito presumido deve levar em conta apenas aquela parcela de faturamento correspondente à industrialização ocorrida no Nordeste.

A partir das considerações acima expostas, devem ser incluídos, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores atinentes às saídas de **produtos incentivados**, definidos pela fiscalização - baterias automotivas e tracionárias, suas partes e peças -, industrializados pelos estabelecimentos **localizados na região beneficiada e destinados para industrialização final e comercialização em filial situada em região não incentivada.**

Na implementação da presente decisão, a quantificação da base de cálculo do crédito presumido de IPI deverá levar em conta o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, relativamente aos produtos incentivados saídos das filiais nordestinas para as filiais do sudeste.

Ante o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

[Assinado digitalmente]
Vinícius Guimarães