



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

Processo nº 10920.001908/2006-14
Recurso nº 137.872 Voluntário
Resolução nº **3403-000.534 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Data 26 de fevereiro de 2014
Assunto IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente WHIRLPOOL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, nos termos do relatório e voto do Relator,

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesí Ortiz.

Relatório

O estabelecimento industrial de Whirlpool SA foi autuado pela Fiscalização do IPI, para exigir imposto não recolhido, relativo aos períodos de apuração compreendidos entre 21/03/2002 a 10/09/2004, no valor de R\$ 81.724.109,77, com a multa de 75%, capitulada no art. 80 inciso I da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação do art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, perfazendo a soma de R\$ 175.755.902,85, conforme Auto de Infração, de fls. 340 a 344, e anexos.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 316 a 327, o estabelecimento autuado teria cometido infrações à legislação do IPI, como se relata na continuação abaixo.

- a) Aproveitamento indevido, na sua escrita fiscal, de crédito do imposto na aquisição de matéria-prima (insumo) de alíquota

zero, somando R\$ 45.345.925,05, conforme demonstrativo da fl. 316, glosado no procedimento fiscal;

- b) Aproveitamento, no terceiro decêndio de março de 2002, de crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996 – CP-IPI, mediante a inclusão indevida, na receita de exportação, das vendas para a Zona Franca de Manaus - ZFM, nos valores de R\$ 329.857,58, em 2000, e R\$ 491.919,51, em 2001, somando R\$ 811.777,09, conforme demonstrativo de cálculo da fl. 317, créditos esses glosados no procedimento fiscal;
- c) Alteração indevida da sistemática de apuração do CP-IPI no curso do ano-calendário, com recálculo do benefício, no 3º período de setembro/2003, no valor de R\$ 10.294.421,09, e no 2º período de apuração de dezembro de 2003, no valor de R\$ 25.271.986,54, somando R\$ 35.566.407,63 (fl.321); intimado a explicar as razões do recálculo, a empresa informou, pela correspondência de fls. 22/23, que em 2003 os valores foram revistos pela implementação do cálculo alternativo, previsto na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, que melhor reflete as suas operações.

Por fim, reconstituiu-se a escrita fiscal do contribuinte, às fls. 300 a 303, e lançaram-se os valores dos saldos devedores do imposto, com multa e juros de mora, nos valores do Auto de Infração das fls. 340 a 344, com ciência do contribuinte em 25/07/2006.

As irregularidades autuadas foram capituladas nos arts. 34, II, 122, 124, 125, III, 127, 130, 181 e §§, 199, 200, todos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/02), art. 42 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e art. 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001.

O contribuinte, discordando do lançamento, apresentou a impugnação de fls. 346 a 393, e anexos, no devido prazo, subscrita por seus procuradores substabelecidos, mandatos às fls. 398 a 402, expondo as suas razões que serão relatadas, resumidamente, na continuação.

Inicialmente, a defesa reproduz o Termo de Verificação Fiscal, fechando com breve elogio do trabalho da Fiscalização, passando ao exame do mérito, na parte relativa à apropriação de créditos pela aquisição de insumos de alíquota zero. No exame destes créditos, a defesa envereda para o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, transcrito em nota de rodapé, dizendo que "*parte dos créditos apropriados pela Impugnante, no ano de 2003, refere-se a operações de aquisição de insumos ocorridas anteriormente a janeiro de 1999. Ou seja, são anteriores à data de vigência da Lei nº 9.779/99 que, por meio de seu art. 11, expressamente autorizou a manutenção de créditos relacionados a insumos tributados com posterior saída sujeita a alíquota 0%.*" E adiante, acrescenta que os fornecedores da impugnante estornaram os créditos relacionados aos respectivos insumos porque adquiridos antes de 1999, não havia previsão legal para a manutenção, significa dizer que o IPI incidente nos insumos que adquiriu tornou-se custo e foi incluído no preço destes produtos. Cita e transcreve parte de decisão do STF, invoca a Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999, que manda

a administração pública observar os mandamentos da Lei e do Direito, mencionando Acórdãos do 2º Conselho de Contribuintes neste sentido, dizendo, finalmente, que os créditos em questão foram apropriados com expresse respaldo no entendimento da Suprema Corte, que transcreve.

Com relação ao Crédito Presumido de IPI nas vendas para a Zona Franca de Manaus, transcreve parte do Relatório Fiscal relativo a este item, dizendo que a exclusão decorreu do fato de que a remessa de produtos para a ZFM não estaria isenta da Cofins; que a Fiscalização desenvolveu um curioso raciocínio, segundo o qual o crédito presumido teria a natureza jurídica de uma isenção; e sendo assim, não estaria prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, disso decorrendo a nulidade do lançamento, nesta parte, porque a motivação não se coaduna com os preceitos do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, que tem natureza de incentivo fiscal, segundo o Parecer PFGN/CAT nº 3092/2002, defendendo sua aplicação vinculada, uma vez aprovado pelo Ministro da Fazenda; que a Fiscalização teria firmado orientação contrária ao entendimento do citado Parecer. Continua a defesa, alegando que as receitas oriundas de remessa de produtos para ZFM, por expressa determinação legal, estão abrangidas no conceito de Receita de Exportação - RE_x, de acordo com o art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996, e art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, daí evoluindo para o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88, para concluir que o tratamento das receitas de exportação é o da imunidade e o tratamento de isenção é impertinente e despropositado, pois este critério é irrelevante para a composição da base de cálculo, voltando a reafirmar que as operações de remessa para a ZFM qualificam-se como RE_x.

Quanto à apropriação do Crédito Presumido de IPI, discorre sobre a finalidade do benefício, insistindo na sua natureza de incentivo fiscal à exportação, valendo-se da palavra do Min. Relator do REsp. 813.280 (fl.364), repisando o cálculo do benefício, pela citada Lei nº 9.363, de 1996, para em seguida derivar para a Lei nº 10.276, de 2001, examinando e confrontando com a sistemática de cálculo da Lei nº 9.363, dizendo que a Lei nº 10.276, de 2001, não instituiu um novo benefício, o que se pode verificar pela exposição de motivos da MP nº 2.202, de 28/6/2001; que, embora o crédito presumido continue em vigor pelas duas leis, mas não é aplicável para as empresas que calculam o Imposto de Renda pelo lucro real, como é o seu caso.

Na continuação, a defesa fala em "Erro relativo ao cálculo do crédito presumido - segregação dos períodos das Leis nºs. 9.363/96 e 10.276/01". Transcreve os valores e os períodos em que lhe foi imputada a infração e se propõe a demonstrar que os valores lançados na sua escrita estão totalmente de acordo com as leis e atos normativos que regulam o crédito presumido de IPI. Diz que, no período entre setembro e dezembro de 2003, efetuou novo cálculo do crédito presumido de IPI, que tinha lançado em sua escrita fiscal desde dezembro de 1998, porque constatou que havia deixado de incluir custos e de excluir receitas na base de cálculo do benefício; que não condiz com a realidade dos fatos a alegação da Fiscalização de que a autuada teria utilizado os critérios da Lei nº 10.276, de 2001, porque não existia esta norma em período anterior a outubro de 2001, e que a impugnante teria aplicado retroativamente o critério alternativo do cálculo desde outubro 1998, ou seja, durante período em que a mesma não existia; que o recálculo foi dividido em duas partes, uma de 1998 a 2001, até setembro, quando utilizou o percentual de 5,37% no cálculo do crédito presumido, provando assim que não aplicou retroativamente o fator de cálculo da Lei nº 10.276, de 2001, conforme planilha que juntou; para o período posterior a setembro de 2001, confessa que efetivamente aplicou a Lei nº 10.276, de 2001, com isso resta nula a discussão, visto o total

equivoco da Fiscalização ao lançar os valores do crédito presumido de IPI como se o recálculo tivesse incluído todo o período pelos critérios da citada Lei nº 10.276, de 2001.

Quanto a erro relativo ao cálculo do valor dos insumos, a defesa começa por transcrever o art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 419, de 10 de maio de 2004, e prossegue defendendo a inclusão na base de cálculo do crédito presumido de outros componentes do custo dos produtos, também onerados pelas contribuições do PIS e da Cofins, tais como o ICMS, o valor do frete e seguros, componentes estes que incluiu no recálculo relativo ao período entre outubro de 1998 e setembro 2001, dizendo assim ter procedido de acordo com instruções da Secretaria da Receita Federal e invocando o art. 2º da Lei nº. 9.363, de 1996, e transcrevendo o art. 18 da Instrução Normativa SRF nº 315, de 3 de abril de 2003, que regulamentou a Lei nº 10.276, de 2001, afirma que a glosa pela Fiscalização destes itens, significa negar a autorização da lei e das instruções normativas baixadas pela Receita Federal.

Volta a referir e transcrever o art. 18 da IN-SRF nº 315 de 2003, agora incluído na redação da Instrução Normativa SRF nº 420, de 10 de maio de 2004, que a revogou, cujo teor vale transcrever:

Art. 18. Para efeito do cálculo do crédito presumido, o ICMS não será excluído dos custos de MP, de PI, de ME, energia elétrica e dos combustíveis, bem assim os valores do frete e seguro, desde que cobrados ao adquirente.

Diz que, ao detectar que não tinha levado em consideração o valor das parcelas relativas ao ICMS, fretes e energia elétrica, refez seus cálculos para inclusão das aludidas parcelas, o que foi questionado pela Fiscalização.

Sobre o cálculo do índice Receita de Exportação RE_x /Receita Operacional Bruta/ROB, valendo-se do art. 17 da IN-SRF nº 419, de 2004, assevera que devem ser excluídas as receitas de vendas de mercadorias, receitas de serviços, as devoluções de vendas e outras, enquanto que a RE_x deve incluir somente os produtos que foram produzidos pela sociedade exportadora, reconhecendo que, no seu cálculo inicial, teria incluído a receita de venda de mercadorias, receita de serviços e valores relativos a devoluções de mercadorias (no cálculo da receita operacional bruta), fato que teria reduzido a relação RE_x /ROB e em consequência, o valor do crédito presumido, tendo agora, no recálculo, excluído referidos valores da ROB. Dizendo que foi justa e consistente nos seus procedimentos, refez novos cálculos, com a redução da ROB e da RE_x .

A defesa transcreve o art. 21 da IN-SRF nº 420, de 2004, que define a ROB e a RE_x , falando que, nos novos cálculos do crédito presumido de IPI, adotou idêntico procedimento, ou seja, não computou as vendas e as devoluções de mercadorias e os serviços na determinação da ROB, como também não incluiu na RE_x as vendas de mercadorias para o exterior.

Acusa a Fiscalização de desconsiderar valores legítimos na apuração dos insumos, bem como de considerar na ROB e na RE_x montantes que de fato não possuem tal qualificação, para fins do ressarcimento de que tratam as Leis 9.363 e 10.276, o que leva à nulidade do valor do recálculo do crédito tributário autuado, por atentar contra o art. 142 do CTN, mencionando ainda Acórdãos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais/CSRF a favor de sua pretensão.

A defesa ainda reproduz e critica os itens do Relatório Fiscal que tratam da Reconstituição da Escrita Fiscal, dizendo que a Fiscalização reconstituiu apenas os valores dos créditos apropriados pelo contribuinte e indaga se não deveria também refazer os valores pertinentes aos débitos? Porque refazer apenas a parte relativa à glosa de créditos? Se o objetivo foi reconstituir a escrita porque não quantificar outros valores que interferem diretamente na apuração do IPI exigido? Menciona o Parecer Normativo CST nº 23, de 28/03/78 e o Acórdão nº 1.867, de 12/12/2002, da 3ª Turma da DRJ/POA, bem como o Acórdão nº 202-16.322, do 2º Conselho de Contribuintes, transcrevendo as respectivas ementas, que falam da reconstituição de escrita, mas sem conter informações que sirvam para interferir no presente caso; alega que o valor dos fretes registrado nos seus livros foram indevidamente mantidos na reconstituição da escrita e apuração do IPI; acrescenta que o STF decidiu (transcreve a ementa) que o frete não pode ser incluído na base de cálculo do IPI, a despeito do art. 15 da Lei nº 7.798, 10 de julho de 1989, que manda incluí-lo, devendo a Fiscalização observar a decisão do STF, já consolidada, de acordo com o art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, e procedimento adotado pelo 3º Conselho de Contribuintes na sua decisão (Acórdão nº 303-29.433), entendendo que, como a Fiscalização não retirou o valor de fretes na reconstituição da escrita, ocorreu a nulidade da autuação; reclama também que a Fiscalização não incluiu no cálculo dos insumos o valor pertinente à variação da taxa Selic, porque este é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão cuja ementa transcreve.

Discorda da Fiscalização que, louvando-se em mandamento da Instrução Normativa SRF nº 420, de 2004, não acolheu a retificação da opção de cálculo do crédito presumido de IPI; ou seja, se o contribuinte informar sua opção pela Lei nº 9.363, de 1996, não poderá alterar esta opção durante o ano-calendário optado, investindo contra a natureza das Instruções Normativas, com argumento do STF quando do julgamento da ADIn 536/DF, defendendo o direito de alterar os cálculos do crédito presumido, para a sistemática da Lei nº 10.276, de 2001, não obstante tenha adotado o regime da Lei nº 9.363, de 1996, transcrevendo o §4º do art. 1º da Lei nº 10.276, de 2001, que dispõe expressamente contra o seu procedimento; tece outras considerações sobre os regimes de cálculo das citadas leis, concluindo que a alternância no cálculo do benefício não implica definitividade no exercício da opção, mas apenas a vedação da cumulatividade de benefícios.

Por fim, a defesa faz um resumo de todos os itens atacados e pede a nulidade do lançamento tendo em vista os erros na base de cálculo do crédito tributário e pela inconsistência da motivação adotada pela Fiscalização ou a decretação da improcedência da exigência.

O lançamento foi julgado procedente pela 3ª Turma da DRJ/POA. O Acórdão nº 10-9.959, de 28 de setembro de 2006, fls. 427 a 455, teve ementa avzada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 31/03/2002 a 10/09/2004

Ementa: A aquisição de insumos de alíquota zero ou isentos não proporciona crédito de IPI na escrita fiscal do adquirente.

As vendas para a Zona Franca de Manaus/ZFM, ainda que equiparadas à exportação, não autoriza a sua inclusão na receita de exportação, para fins de cálculo do crédito presumido de IPI.

A opção do contribuinte para o cálculo do crédito presumido de IPI, pela sistemática da Lei nº 9.363, de 1996, é irreversível e não comporta modificação ou alteração, no ano-calendário da opção, para outro sistema de cálculo.

Lançamento Procedente

Irresignado com a decisão de Primeira Instância, o autuado interpôs Recurso Voluntário, fls. 462 a 519, reiterando os termos de sua peça impugnatória.

Em 19/09/2007, o interessado formula petição, requerendo a juntada de parecer jurídico, fls. 518 a 580.

A 4ª Câmara do antigo 2º Conselho de Contribuintes, em sessão de 20 de novembro de 2007, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência, para que a autoridade lançadora esclarecesse a motivação do lançamento, isto é, se houve efetivamente mudança da sistemática de cálculo do CP-IPI da original para a alternativa, ou se houve apenas recálculo do benefício com base nas instruções normativas da própria SRF, tudo nos termos da Resolução nº 204-00.503, fls. 584 a 592. A diligência requerida foi satisfeita pela DRF/Joinville-SC, nos termos da informação das fls. 600, que transcreveu respostada dada pelo próprio autuado, que ora transcrevo para maior clareza:

"2. Quanto aos itens "2" e "3" do referido termo, no que diz respeito às razões de recálculo do crédito presumido, a Requerente informa que de 2001 a 2003 os créditos presumidos foram escriturados, nos termos da lei nº 9.363/96, o que foi devidamente declarado em DCTF/DCP, sendo que, em 2003, tais valores foram revistos através de cálculo alternativo previsto pela lei nº 10.276/01, forma de cálculo que melhor reflete as operações da Requerente.

3. (...)"

Em 08/12/2009, o autuado vem novamente aos autos, desta feita requerendo desistência parcial do recurso, fls. 609 a 610, para viabilizar sua adesão a programa de parcelamento, alcançando os períodos de apuração abaixo listados:

PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR DO CRÉDITO GLOSADO (R\$)
30/03/2003	2.957.432,66
30/04/2003	3.590.972,76
30/05/2003	2.877.780,10
30/06/2003	3.377.993,99
30/07/2003	705.167,34
30/08/2003	2.723.326,42
20/11/2003	1.580.237,74
30/11/2003	4.802.058,84
10/12/2003	948.815,21
20/12/2003	1.890.990,86
30/04/2004	19.891.149,13

A DERAT/SP elabora então o demonstrativo AUTO DE INFRAÇÃO - IPI FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI - COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS E CRÉDITOS DE MATÉRIA-PRIMA DE ALÍQUOTA ZERO APURAÇÃO DO DÉBITO DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO - DESISTÊNCIA PARCIAL AO RV - MP 449/2008,

de fls. 632 e 633, que instruiu representação para apartamento do crédito tributável passível de cobrança imediata, autuada no processo 16151.001231/2010-27 (fls. 635).

Depois disso, em 29/07/2010, o autuado, ora recorrente, protocolou a petição de fls. 640 e 641, pleiteado a quitação dos débitos de IPI decorrentes do creditamento do imposto por entradas de insumos tributados com alíquota zero (0%) pela via de sua compensação com os montantes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, informados às fls. 649 e 650.

Ainda, em 19/11/2010, requereu alteração no Pedido de Parcelamento (Anexo I da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 09, de 2009) e, por consequência, nos valores da desistência parcial ao recurso, fls. 673 a 678. A EQPAC/DICAT/DIRAT-SP procedeu à alteração dos valores do pedido de parcelamento, cfe. despacho de fls. 707, de 21/06/2011.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Constato liminarmente que o autuado não foi intimado a se manifestar a respeito das conclusões da diligência fiscal.

A propósito, a providência requerida pelo relator original, Conselheiro Odassi Guerzoni Fº, teve como objetivo o esclarecimento da aparente contradição entre a declaração prestada pelo contribuinte, no curso da ação fiscal, de que teria alterado a sistemática de apuração e recalculado os valores do CP-IPI para os trimestres dos anos-calendário de 2001 a 2003¹ e as alegações de impugnação, no sentido de que, relativamente ao período entre outubro de 1998 e setembro 2001, o recálculo do benefício não se tratou de mudança de sistemática, que continuou sendo aquela prevista pela Lei nº 9.363, de 1996, mas apenas de cômputo, na base de cálculo, de outros componentes do custo dos produtos, também onerados pelas contribuições do PIS e da Cofins, tais como o ICMS, o valor do frete e seguros, componentes estes que não havia incluído na apuração retificada. O ajuste procedido também teria alcançado a relação percentual $RE_{x/ROB}$. Na impugnação, o autuado salienta que, para esses períodos, utilizou o percentual de 5,37% no cálculo do crédito presumido, o que atestaria que não houve mudança de sistemática. As alegações são ilustradas com os demonstrativos COMPOSIÇÃO MENSAL DO CRÉDITO FISCAL - Lei 9.363/96 Crédito Presumido de IPI – 1998, 1999, 2000 e 2001, fls. 407 a 410.

Infelizmente, a Autoridade Diligenciante não se debruçou sobre essa questão, atendo-se aos termos da declaração de fls. 22 e 23.

A dúvida, portanto, permanece e seu esclarecimento é imprescindível para o deslinde da controvérsia.

¹ Expediente protocolado em 07/07/2006, fls. 22 e 23, subscrito por Renilda Clea Gobbi, CPF nº 312.303.509-34, procuradora da pessoa jurídica, instrumento de mandato na fl. 21.

Conforme relatado, o autuado-recorrente formulou pedido de desistência parcial do recurso de fls. 462 a 519. Compulsando-se o demonstrativo de fls. 632 e 633, extrai-se que remanescem litigiosos os períodos de apuração de 3-09/2003 (todo o valor do lançamento) e de 2-12/2003 (em R\$ 25.271.986,54).

Posteriormente ao pedido de desistência, em 29/07/2010 e em 19/11/2010, o contribuinte formulou novos requerimentos (de extinção de crédito tributário e de retificação do pedido de parcelamento) com prováveis efeitos sobre o crédito tributário que remanesce litigioso. Esses efeitos, no entanto, não estão claros de modo a permitir o conhecimento das parcelas pertinentes do recurso voluntário.

Por todo o exposto, voto por, novamente, converter o julgamento do recurso em diligência, baixando-se o processo à autoridade preparadora para:

- a) que a DRF/Joinville-SC analise o recálculo feito pelo autuado para os períodos de apuração do benefício compreendidos entre 01/01/1998 e 30/09/2001, ateste sua conformidade para com as normas que regem o CP-IPI, na sua sistemática de apuração original – Lei nº 9.363, de 1996 – e, eventualmente, repercuta na reconstituição da escrita fiscal os efeitos que as suas conclusões possam provocar, em parecer circunstanciado;
- b) que se intime o interessado a respeito das conclusões da diligência, realizada nos termos acima expostos, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar para manifestação, e;
- c) que informe quais são os períodos de apuração que remanescem litigiosos, em que valor de principal e, se possível, por qual(is) infração (ões).

Sala de sessões, em 26 de fevereiro de 2014.



Alexandre Kern