



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

Processo nº 10920.001908/2006-14
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3401-1.000.962 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 25 de janeiro de 2017
Assunto IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - LEI Nº 9.363/1996 E LEI Nº 10.276/2001
Recorrente WHIRLPOOL S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, vencido o Conselheiro Robson José Bayerl, sendo que o Conselheiro Rosaldo Trevisan modificou seu voto para acompanhar o relator.

Robson Jose Bayerl – Presidente

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson Jose Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

Relatório:

Inicialmente, adoto o detalhado relatório do Conselheiro Alexandre Kern, que me antecedeu na relatoria deste processo, lavrado por ocasião da segunda conversão do julgamento deste processo em diligência, pela Resolução nº 3403.000.534, de 26/02/2014:

“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 – CPIPI, 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 CPIPI 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 2.15835, 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 REx, 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 REx.

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 equívoco 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 INSRF 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 REx/Receita Operacional Bruta/ROB, valendo-se do art. 17 da INSRF 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 REx deve incluir somente os produtos que foram produzidos pela sociedade exportadora, reconhecendo que, no seu cálculo inicial, teria incluído a receita de revenda de mercadorias, receita de serviços e valores relativos a devoluções de mercadorias (no cálculo da receita operacional bruta), fato que teria reduzido a relação REx/ROB e em

conseqüência, 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 REx.

A defesa transcreve o art. 21 da INSRF nº 420, de 2004, que define a ROB e a REx, 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 REx 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 REx 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 20216.322, 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 30329.433), 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 109.959, de 28 de setembro de 2006, fls. 427 a 455, teve ementa vazada 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 CPIPI 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 20400.503, fls. 584 a 592. A diligência requerida foi satisfeita pela DRF/JoinvilleSC, nos termos da informação das fls. 600, que transcreveu respondada 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 MATÉRIAPRIMA 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 16151.001231/201027 (fls. 635).

Depois disso, em 29/07/2010, o autuado, ora recorrente, protocolou a petição de fls. 640 e 641, pleiteando 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/DIRATSP procedeu à alteração dos valores do pedido de parcelamento, cfe. despacho de fls. 707, de 21/06/2011”.

Naquela ocasião, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção de Julgamento entendeu que a autoridade diligenciante não se debruçou sobre a questão que tinha motivado a conversão em diligência anterior, qual seja, a aparente contradição entre as informações prestadas pelo contribuinte no curso da ação fiscal e o que fora alegado em sua impugnação, com o esclarecimento da questão sobre a ocorrência ou não de mudança da sistemática de apuração do crédito presumido de IPI, da Lei nº 9.363/1996 para a Lei nº 10.276/2001.

Com isso, e levando ainda em consideração que era necessário se aclarar quais as parcelas do crédito tributário lançado que ainda estavam em discussão, após os pedidos de desistência parcial formulados pelo contribuinte, determinou-se a conversão do julgamento em diligência, com a baixa do processo à autoridade preparadora para:

“a) que a DRF/JoinvilleSC 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 CPIPI, 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)”.

Em decorrência, foi lavrado o “relatório de diligência” de fls. 862, trabalho digno de elogios, que atendeu plenamente às determinações da Resolução, esclarecendo todos os pontos que ainda restavam nebulosos para o prosseguimento do julgamento.

Inicialmente, a Fiscalização expôs que a abrangência do trabalho seria estendida para o período de janeiro de 1998 a agosto de 2003, tendo em vista que *“houve duas reapurações de crédito presumido: a primeira entre outubro/1998 e agosto/2003 segundo a Lei n.º 9.363/96, gerando um saldo não utilizado à época de R\$ 10.294.421,09; e a segunda entre outubro/2001 e agosto/2003 convertendo a apuração do regime da Lei n.º 9.363/96 para o regime alternativo da Lei n.º 10.276/01, gerando um saldo não utilizado à época de R\$ 25.271.986,54”*.

Quanto à infração 1, no montante de R\$ 811.77,09 (oitocentos e onze mil reais e nove centavos), a Fiscalização esclarece que decorre da não consideração de receitas relativas a venda de produtos para a Zona Franca de Manaus, por não as ter considerado como receitas de exportação.

Quanto à infração 2, no montante de R\$ 10.294.420,09 (dez milhões, duzentos e noventa e quatro mil, quatrocentos e vinte e um reais e nove centavos), a Fiscalização informa que tem origem na glosa de parte do crédito presumido de IPI no período de dezembro de 1998 a agosto de 2003, em razão de divergência entre o crédito presumido apurado pelo contribuinte e o apurado pela Fiscalização.

Nesse ponto, o contribuinte afirma que procedeu aos recálculos para incluir no custo dos insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) as seguintes parcelas: **(i)** despesas de frete, de energia elétrica e do ICMS. Além disso, com relação à receita de exportação, defende a possibilidade de exclusão das revendas e das devoluções, em relação às receitas brutas, a exclusão das receitas de serviços, das revendas e das devoluções.

Ao examinar essas considerações, a Fiscalização aceitou a inclusão do ICMS no custo dos insumos, porém, se opôs a inclusão das despesas de frete, por entender que *“não*

comprovou o contribuinte que lá [no custo de insumos] já não estivessem computados”, e de frete, por ausência de previsão legal. Quanto às receitas de exportação, a auditoria concordou com as exclusões feitas pelo contribuinte, porém, em relação às receitas brutas, acatou a exclusão da receita de serviços e de revendas somente nos períodos de apuração de março de 2003 a agosto de 2003, após a edição da Portaria MF nº 64/2003, muito embora tenha reconhecido a exclusão das devoluções integralmente.

Diante disso, a Fiscalização reconheceu que o crédito tributário lançado no item “Infração 2” deveria ser reduzido em R\$ 2.239.680,17 (dois milhões, duzentos e trinta e nove mil, seiscentos e oitenta reais e dezessete centavos).

Quanto à infração 3, no montante de R\$ 25.271.986,54 (vinte e cinco milhões, duzentos e setenta e um mil, novecentos e oitenta e seis reais e cinquenta e quatro centavos), a Fiscalização expõe que é referente a recálculo de crédito presumido de IPI por considerar *“que de 2001 a 2003 os créditos presumidos foram escriturados, nos termos da lei nº 9.363/96 ... sendo que, em 2003, tais valores foram revistos através de cálculo alternativo previsto pela lei nº 10.276/01”* (fls. 22/23)”.

Essa questão de fato é controvertida nos autos. Como se verifica, a Fiscalização lançou o crédito tributário relativo à “Infração 3”, sob o fundamento de que, na reapuração, o contribuinte trocou a opção de apuração do crédito presumido de IPI relativo ao período de outubro de 2001 a agosto de 2003, da sistemática da Lei nº 9.363/1996 para a sistemática da Lei nº 10.276/2001. O contribuinte nega que tenha mudado o regime para apuração do crédito presumido de IPI, afirmando que sua opção para o período foi pela sistemática da Lei nº 10.276/2001 e que apenas fez recálculos dentro daquela sistemática.

Sobre essa questão, troca ou não de regime de apuração, a Fiscalização esclarece:

“A despeito da confusão, fato é que em 2003 houve uma reapuração retroativa do crédito presumido de outubro/2001 a agosto/2003, que antes calculado pela sistemática da Lei n.º 9.363/96 passou a calcular-se pelo regime alternativo da Lei n.º 10.276/01 e o saldo de crédito não utilizado foi transferido pela matriz à filial atuada em 20/12/2003. É este saldo de créditos que foi glosado pela Fiscalização e ora se discute.

O §4.º do art. 1.º da Lei nº 10.276/2001 atribui expressamente competência à Secretaria da Receita Federal fixar normas para o exercício da opção pelo regime alternativo, que assim o fez através da INs SRF 69/2001 e 315/2003, determinando que seria feita na DCTF ou DCP do último trimestre do ano anterior para o ano seguinte. Não feita a opção, segue no regime da Lei nº 9.363/96, de forma obrigatória e irretroatável. É dizer, a mudança de regime retroativamente intentada pelo contribuinte não é admitida”.

Diante disso, a Fiscalização não reconheceu o crédito adicional utilizado pelo contribuinte.

Ao final, após considerar os valores quitados pelo contribuinte, sob o amparo da Medida Provisória nº 470/2009, o crédito reconhecido no trabalho de auditoria, a Fiscalização chegou aos valores que ainda estão em discussão neste contencioso, apresentando a tabela abaixo:

PA	Saldo devedor apurado pela Fiscalização	Débito quitado MP 470/2009	Crédito reconhecido nesta auditoria	Débito restante em litígio	Total da Infração	Descrição da Infração
3-03/2002	811.777,09	-	-	811.777,09	811.777,09	Recálculo do crédito presumido de IPI por considerar que "operações de vendas de mercadorias à Zona Franca de Manaus são equiparadas às exportações" (fl. 22).
:						
3-09/2003	3.086.558,10	-	2.239.680,17	826.877,93	8.054.740,92	Recálculo do crédito presumido de IPI entre out/98 e ago/03 pela Lei n.º 9.363/96, pois "havia deixado de incluir custos e de excluir receitas na base de cálculo do benefício" (fls. 267 e 373).
1-10/2003	906.337,36	-	-	906.337,36		
2-10/2003	686.031,95	-	-	686.031,95		
3-10/2003	4.029.523,71	-	-	4.029.523,71		
1-11/2003	986.296,97	-	-	986.296,97		
2-11/2003	2.199.910,74	1.580.237,74	-	619.673,00		
:						
2-12/2003	3.788.910,88	-	-	3.788.910,88	25.271.986,54	Recálculo de crédito presumido de IPI por considerar "que de 2001 a 2003 os créditos presumidos foram escriturados, nos termos da lei n.º 9.363/96 ... sen do que, em 2003, tais valores foram revistos através de cálculo alternativo previsto pela lei n.º 10.276/01" (fls. 22/23).
3-12/2003	4.875.468,40	-	-	4.875.468,40		
2-01/2004	9.018.907,82	-	-	9.018.907,82		
1-02/2004	569.017,20	-	-	569.017,20		
2-02/2004	4.472.482,85	-	-	4.472.482,85		
1-03/2004	2.023.615,35	-	-	2.023.615,35		
2-03/2004	5.454.648,99	4.931.064,95	-	523.584,04		
Total	42.889.487,41	6.511.302,69	2.239.680,17	34.138.504,55		

Em seguida, o contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado das conclusões do “relatório de diligência”, apresentando a petição de fls. 873 e seguintes, pela qual pede o provimento do Recurso Voluntário interposto, para cancelar o crédito tributário lançado, com base nas seguintes alegações: **(i)** nulidade do lançamento em razão de iliquidez e incerteza do crédito tributário; **(ii)** que não teria aplicado retroativamente a sistemática de cálculo estabelecida pela Lei nº 10.276/2001 e, amparado o lançamento nesse fundamento, o mesmo seria nulo; **(iii)** que os valores incluídos por despesas de frete devem ser reconhecidos, pelo ônus da prova ser da autoridade lançadora e por ter a autoridade lançadora glosado a inclusão das despesas de frete por contestar normas que permitiriam a inclusão e não por ter entendido que os valores do frete já haviam sido incluídos no cálculo; **(iv)** as vendas destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, devendo ser consideradas no cálculo do crédito presumido de IPI; e **(v)** a opção pelos regimes das Leis nº 9.363/1991 e 10.276/2001 não seria definitiva.

Em 15/10/2014, o Recorrente apresentou a petição de fls. 902 e seguintes, pela qual requereu a juntada de “Parecer Técnico Contábil”, elaborado por empresa de auditoria independente, que teve por objetivo realizar “análises de dados contábeis e fiscais relativos ao Crédito Presumido de IPI do período de 1998 a 2003, com bases nas Leis nº 9.363/1996 e 10.276/2001”. Constam ainda nos autos, às fls. 1012 e seguintes, memoriais apresentados pela Recorrente, com data de 10/11/2014.

Por fim, os autos foram redistribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

Voto:

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O Recorrente foi cientificado da decisão recorrida em 13/10/2006, sexta-feira, conforme documento de fls. 436, e protocolizou o Recurso Voluntário no dia 14/11/2006, terça-feira, conforme se verifica às fls. 439.

Desse modo, resta comprovada a tempestividade do Recurso Voluntário, que preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade e merece conhecimento.

Entretanto, antes de avançar, submeto ao Colegiado proposta de conversão do julgamento em diligência, que diz respeito às despesas de frete, pelos motivos a seguir

Despesas de Frete - Proposta de Conversão do Julgamento em Diligência

No tocante às despesas de frete, a Fiscalização as rejeitou, por entender que a Recorrente não comprovou que tais parcelas já não estavam computadas no custo dos insumos, levando em consideração o seguinte:

“Um forte indício de que os fretes já estão somados aparece quando se confrontam os totais anuais de insumos utilizados no cálculo inicial com os custos de insumos informados nas DIPJs dos anos 1998 a 2003 e a parcela de fretes que se requer inclusão: (...)”

Na DIPJ não há rubrica exclusiva de fretes pois já inseridas estas despesas nos custos dos insumos informados. Por esclarecedor, colaciona-se trecho do Perguntas e Respostas da DIPJ 2002: (...)

A resposta define que os tributos não recuperáveis obrigatoriamente compõem o custo a informar, em decorrência, os tributos recuperáveis – caso do ICMS – lá não estão computados e, por isso, foram aceitos no recálculo. A mesma lógica deve seguir a despesa de transporte, que lá já está incluída e, sendo os valores muito próximos aos já utilizados no cálculo inicial, nova inclusão não pode ser aceita”.

Por outro lado, a Recorrente lembra que o presente caso é originário de um lançamento de ofício lavrado pela Fiscalização e que cabia a ela provar tudo que alegou. Dessa maneira, não poderia a inclusão dos fretes ter sido rejeitada, sob o argumento de que a Recorrente não teria provado que tais valores não foram considerados, pois o ônus da prova seria da Fiscalização. Com isso, defende a Recorrente a nulidade do Auto de Infração, por violação ao artigo 142, do CTN.

No presente caso, como narrado, a Fiscalização lançou crédito tributário, em razão da glosa de crédito presumido de IPI, por não ter concordado com o recálculo na apuração desse crédito presumido apurado pela Recorrente.

Em sua impugnação, a ora Recorrente justificou o recálculo, alegando que era necessário e foi feito seguindo a legislação aplicável, pois a Recorrente tinha deixado de incluir determinadas parcelas no custo de insumo e deixado de excluir determinadas parcelas das receitas de exportação e receitas brutas.

Dentre as parcelas que tinha deixado de incluir no custo de aquisição, estão as despesas de frete, sendo certo que *“para fazer jus ao creditamento, a despesa com frete deve fazer parte do custo de aquisição da matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, devidamente comprovado com as notas fiscais e CTRC vinculados”* (Número do Processo 13974.000102/2003-11; Data da Sessão: 15/03/2016; Relator WALKER ARAUJO; Acórdão 3302-003.109).

Após ter sido cientificado das conclusões do “relatório de diligência”, o Recorrente apresentou a petição de fls. 902 e seguintes, pela qual requereu a juntada de “Parecer Técnico Contábil”, que contrapõe os fatos expostos pela Fiscalização, quanto à inclusão das parcelas relativas às despesas de frete.

Diante disso, entendendo ser possível a apresentação da prova de seu direito nesse momento, em razão do artigo 16, inciso II, parágrafo 4º, “c”, do Decreto 70.235/1972, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade de origem examine os documentos que deram suporte ao “Parecer Técnico Contábil”, as notas fiscais que comprovem os valores e que o frete foi arcado pelo Recorrente e outros que entenda pertinentes, inclusive, mediante solicitação ao Recorrente, e elabore parecer circunstanciado com as suas conclusões a respeito da inclusão ou não de tais parcelas na apuração do crédito presumido.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator