



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 10920.001908/2006/14
Recurso nº 137.872
Assunto Solicitação de Diligência
Resolução nº 204-00.503
Data 20 de novembro de 2007
Recorrente WHIRLPOOL S/A
Recorrida DRJ em Porto Alegre/RS

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Relator. Esteve presente ao julgamento o Dr. Pedro Lunardelli.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente


LEONARDO SIADÉ MANZAN
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta, Júlio César Alves Ramos e Airtton Adelar Hack.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos objeto do presente litígio, adoto e passo a transcrever o relatório da DRJ em Porto Alegre/RS, *ipsis literis*:

O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado pela Fiscalização do IPI, para exigir imposto não recolhido, relativo ao período acima, 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, atualmente na redação do art. 19 da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, e juros de mora, perfazendo a soma de R\$ 175.755.902,85, conforme Auto de Infração, de fls. 334/338, e anexos.

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

1.1.1 – 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.

1.1.2 – O contribuinte aproveitou, no terceiro decêndio de março de 2002, crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, 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.

1.1.3 – O autuado efetuou o recálculo do crédito presumido de IPI, 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 através de cálculo alternativo, previsto na Lei nº 10.276/2001, que melhor reflete as suas operações.

1.1.4 – Por fim, foi reconstituída a escrita fiscal do contribuinte, às fls. 294/297, e lançados os valores dos saldos negativos do imposto, com multa e juros de mora, nos valores do Auto de Infração das fls. 334/338, com ciência do contribuinte em 25/07/2006.

1.2 – As irregularidades autuadas foram capituladas nos arts. 34, II, 122, 124, 125, III, 127, 130, 181 e §§, 199, 200, todos do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02), art. 42 da Lei nº 10.833/03 e art. 1º da Lei nº 10.276/01.

2. O contribuinte, discordando do lançamento, apresentou a impugnação, de fls. 340/387, e anexos, no devido prazo, subscrita por seus procuradores substabelecidos,

mandatos às fls. 392/396, expondo as suas razões que serão relatadas, resumidamente, na continuação.

2.1 – Inicialmente, a defesa reproduz o Termo de Verificação Fiscal (fl. 341/347), 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 n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, transcrito em nota de rodapé da fl. 348, 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 n.º 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 extornaram 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 n.º 9.784, de 1998, 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, com transcrição à fl. 355. (as sublinhas são da impugnação)

2.2 – 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 estariam isentas 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 MP 2.158-35, disso decorrendo a nulidade do lançamento, nesta parte, porque a motivação não se coaduna com os preceitos do crédito presumido da Lei n.º 9.363, de 1996, que tem natureza de incentivo fiscal, segundo o Parecer PFGN/CAT n.º 3092/2002, defendendo a 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 (destaque do original), de acordo com o art. 2º da Lei n.º 9.363, de 1996, e art. 4º do Decreto-lei n.º 288, de 1967 (transcritos do pé da fl. 361), daí evoluindo para o inciso I do § 2º do art. 149 da C.F. (fl. 361), 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 RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

2.3 – Apropriação do Crédito Presumido de IPI: O contribuinte discorre sobre a finalidade do crédito presumido, instituído pelo art. 1º

da Lei n.º 9.363, de 1996, que transcreve, à fl. 363, e mais uma vez diz que o benefício tem a 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 n.º 9.363, de 1996, para em seguida derivar para a Lei n.º 10.276, de 2001, examinando e confrontando com a sistemática de cálculo da Lei n.º 9.363, dizendo que a Lei n.º 10.276, de 2001, não instituiu um novo benefício, o que se pode verificar pela exposição de motivos da MP n.º 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.

2.3.1 – Na continuação, a defesa fala em “Erro relativo ao cálculo do crédito presumido – segregação dos períodos das Leis n.ºs. 9.363/96 e 10.276/01”, fl. 363. O contribuinte transcreve (fl. 366) os valores e os períodos mencionados no item 1.1.3 deste relatório 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 n.º 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 n.º 10.276, de 2001, conforme planilha, doc. 2, que juntou; para o período posterior a setembro de 2001, confessa que efetivamente aplicou a Lei n.º 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 n.º 10.276, de 2001.

2.4 –Do Erro Relativo ao Cálculo do Valor dos Insumos – Lei n.º 9.363/96

A defesa começa por transcrever o art. 14 da Instrução Normativa SRF n.º 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 (fl.368), 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 (doc. 4), dizendo assim ter procedido de acordo com instruções da Secretaria da Receita Federal e invocando o art. 2º da Lei n.º. 9.363/96, e transcrevendo o art. 18 da Instrução Normativa SRF n.º 315 de 2003, que regulamentou a Lei n.º 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.

2.5 Do Erro Relativo ao Cálculo do Valor dos Insumos – Lei n.º 10.276/01

O contribuinte volta a mencionar e transcrever o art. 18 da Instrução Normativa SRF n.º 315 de 2003, agora incluído na redação da Instrução Normativa SRF n.º 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.

O impugnante diz (fl. 370) que ao detectar que seus cálculos iniciais não tinham levado em consideração o valor das parcelas relativas ao ICMS, fretes e energia elétrica, refez seus cálculos, com inclusão das aludidas parcelas, conforme doc. 5, que juntou, o que foi questionado pela Fiscalização.

2.6 – Do Erro Relativo ao Cálculo do Valor das Receitas – Lei 9.363/96

A defesa fala, neste item, fl. 370, sobre o cálculo do índice receita de exportação/receita operacional bruta/ROB, valendo-se do art. 17 da Instrução Normativa SRF n.º 419, de 10 de maio de 2004, que transcreve, à fl. 371, dizendo que devem ser excluídas as receitas de vendas de mercadorias, receitas de serviços, as devoluções de vendas e outras, enquanto que a receita de exportação/RE deve incluir somente os produtos que foram produzidos pela empresa exportadora, reconhecendo que no seu cálculo inicial (doc. 6) 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 RE/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 (doc. 7), com a redução da ROB e da RE.

2.7 – Do Erro Relativo ao Cálculo do Valor das Receitas – Lei 10.276/01

Neste item (fl. 372) a defesa transcreve o art. 21 da Instrução Normativa SRF n.º 420, de 2004, que define a receita operacional bruta/ROB e a receita de exportação/RE, falando que nos novos cálculos do crédito presumido de IPI, a impugnante adotou idêntico procedimento, ou seja, não computou as vendas e as devoluções de mercadorias e os serviços na determinação da ROB (docs. 8 e 9), como também não incluiu na RE as vendas de mercadorias para o exterior.

2.8 – Da Nulidade Decorrente de Erro na Composição da Base de Cálculo do Crédito Tributário Exigido

Sob este título, na fl. 373, a defesa alega que a Fiscalização desconsiderou valores legítimos na apuração dos insumos, bem como considerou na ROB e na RE montantes que de fato não possuem tal qualificação, para fins de ressarcimento de que tratam as Leis 9.363/96

e 10.276/01, 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.

2.9 – Da Reconstituição da Escrita – Apuração de Crédito ou de Saldo?

Aqui, a defesa reproduz e critica os itens do Relatório Fiscal que tratam da Reconstituição da Escrita Fiscal, dizendo (item 118 da impugnação, fl.376) 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, desta 3ª Turma, 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, fl. 378) 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 incluir, devendo a Fiscalização observar a decisão do STF, já consolidada, de acórdão com o art. 1º do Decreto nº 2.346, de 1997, e procedimento adotado pelo 3º Conselho de Contribuintes na sua decisão (Acórdão 303-29433), entendendo o impugnante que como a Fiscalização não retirou o valor de fretes na reconstituição da escrita ocorreu a nulidade da autuação (fl. 380); 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 que transcreve a ementa.

2.10 – Da Vedação Constante Apenas em Instrução Normativa

Discorda da Fiscalização que, louvando-se em mandamento da Instrução Normativa SRF nº 420, de 2004, diz não caber 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, às fls. 381/382, 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.

2.11 – 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.

A DRJ em Porto Alegre negou provimento à impugnação da contribuinte em decisão assim ementada:

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

Irresignada com a decisão de Primeira Instância, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário a este Egrégio Segundo Conselho de Contribuinte, reiterando os termos de sua peça impugnatória.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro LEONARDO SIADE MANZAN, Relator

Consoante relato supra, o núcleo do presente litígio engloba discussão sobre três pontos fundamentais, a saber: aproveitamento de crédito presumido de IPI calculado sobre insumos sujeitos à alíquota zero, vendas para a Zona Franca de Manaus - ZFM – incluídas na receita de exportação e glosa do recálculo do crédito presumido desde dezembro de 1998.

Pois bem, no que tange ao último ponto mencionado, recálculo do crédito presumido, os presentes autos não estão instruídos de forma a possibilitar um periciente deslinde da presente controvérsia. Explico:

Compulsando-se os autos, verifica-se que o motivo que levou a Fiscalização a glosar o recálculo do crédito presumido efetivado pela contribuinte em tela foi uma suposta mudança na sistemática de cálculo do benefício, prevista na Lei nº 9.363/96, para a sistemática alternativa prevista na Lei nº 10.276/01 (fl. 323), a qual dispõe, já em seu art. 1º, *verbis*:

17

Art. 1ª Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e para a Seguridade Social (Cofins), de conformidade com o disposto em regulamento. (Grifou-se).

Como se vê da transcrição supra, essa é uma forma de cálculo alternativa para o contribuinte. Sua adoção depende, pois, de sua própria análise de conveniência.

Ocorre que a Fiscalização considerou que a contribuinte em epígrafe optou pela sistemática prevista na Lei nº 9.363/96, com custo integrado, e posteriormente alternou para a sistemática da Lei nº 10.276/01, o que, segundo seu entendimento, não poderia ter sido feito, tendo em vista que a legislação de regência veda tal alteração.

Cita, para corroborar seu entendimento, o disposto no § 4º do art. 1º da Lei nº 10.276/01, que assim dispõe, *verbis*:

Art. 1ª (...)

§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:

I - O último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subsequentes.

(...)

Em suma, no entendimento da Fiscalização, a contribuinte calculou seu crédito mesclando as duas sistemáticas acima referidas.

Com base na legislação acima transcrita, foi exarada a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 374, de 26 de novembro de 2004, cuja ementa reza:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Ementa: IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – RETIFICAÇÃO DE OPÇÃO. É incabível a retificação, a destempo, de opção para a sistemática alternativa do crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 10.276/01.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.189-49/2001, art. 18; IN SRF nº 420/2004, art. 2º, parágrafo único.

Acredito não haver maiores dúvidas sobre a matéria, pois a vedação de mudança de opção está expressa na legislação federal, consoante transcrito acima. Todavia, no caso vertente, existe um obstáculo a ser superado.

Ocorre que a Douta Primeira Instância fundamentou sua decisão como se a matéria versada acima não tivesse importância para a solução do presente litígio. Ora, essa foi a fundamentação do auto de infração neste ponto!

Vejamos seu arrazoado (da DRJ/POA):

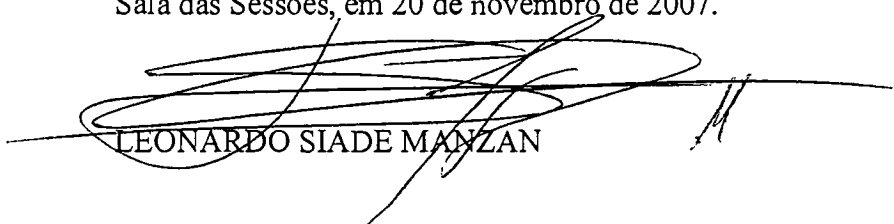
3.3.1 – A questão quanto à natureza do crédito presumido, se incentivo fiscal ou não, em nada contribui para a solução do litígio, como também o confronto entre as duas sistemáticas de cálculo das duas leis citadas. A questão crucial é a retificação do cálculo efetuada pelo contribuinte, entre setembro e dezembro de 2003, abrangendo períodos desde dezembro de 1998; intimada a fundamentar os motivos da retificação, informou que efetuou recálculo alternativo, pela Lei nº 10.276, de 2001, que melhor reflete as operações da requerente (fls. 22 e 322), dizendo, posteriormente, na impugnação, que o recálculo foi efetuado porque constatou que havia deixado de incluir custos e de excluir receitas na base de cálculo do benefício, em duas partes, uma dos créditos referentes a dezembro/98 a setembro/2001, e outra, de outubro/2001 a dezembro/2003, pelo doc. 2 (fls. 398/401). (Grifou-se).

A pergunta que resta é a seguinte: o que aconteceu de fato? Mudança de sistemática ou recálculo do benefício?

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência para que seja esclarecida a motivação do auto de infração ora combatido, isto é, se houve efetivamente mudança da sistemática estabelecida pela Lei nº 9.363/96 para a sistemática alternativa da Lei nº 10.276/01, ou se a contribuinte apenas recalculou o benefício com base em instruções normativas da própria Receita Federal.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 2007.



LEONARDO SIADÉ MANZAN