



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11030.002842/2004-05
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-010.293 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2020
Recorrente PECCIN S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/12/2003

Ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. REGIME DE APURAÇÃO. OPÇÃO DEFINITIVA. RETIFICAÇÃO PARA TROCA DE REGIME. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo regime de apuração do crédito presumido do IPI é definitiva para cada ano-calendário, não se admitindo, em nenhuma hipótese, retificação, com o intuito de trocar de regime no curso do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata-se de manifestação de inconformidade, fls. 503/523, apresentada pelo contribuinte ante Despachos Decisórios da Delegacia da Receita Federal em Passo Fundo (fls. 211/212 e 467/468), que, com base na informação fiscal de fls. 188/196, reconheceu parcialmente direito ao crédito presumido de IPI no valor de R\$ 486.490,34, de um total de R\$ 1.211.686,23, no período de 01 de abril de 2001 a 31 de dezembro de 2003.

Conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, fls. 188/196, o contribuinte escriturou e declarou em DCTFs créditos presumidos de IPI no período de março de 2001 a setembro de 2003, com amparo na Portaria nº 38/97, com base na Lei

9.363/96. No quarto trimestre de 2003, passou a escriturar seus créditos presumidos na modalidade alternativa instituída pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 69, 6 de agosto de 2001, retificando as DCTFs e as DCP, retroagindo a modalidade alternativa de apuração de crédito para janeiro de 2003, alteração esta realizada em desconformidade com os atos normativos vigentes.

Em decorrência das constatações acima elencadas, a fiscalização reconstituiu a escrita fiscal do IPI no ano de 2003, considerando nesta reconstituição valores escriturados a menor pelo contribuinte dos anos de 2001 e 2002, apurando o crédito presumido com base na Lei nº 9.363/96, IN/SRF nº 33/97, constatando que o contribuinte deixou de declarar e recolher o montante de R\$ 556.694,75, diferenças que foram lançadas no Auto de Infração do IPI processo nº 11030.001916/2005-69.

Cumprido esclarecer que o Auto de Infração foi julgado procedente por esta 3ª turma de julgamento, conforme acórdão nº 10-20.575, de 14 de agosto de 2009, estando este julgamento em consonância com os fundamentos da referida decisão.

Regularmente intimado da decisão (A.R. na folha 499), mas inconformado, o contribuinte formulou a manifestação das folhas 503/523, na qual, após breve relato dos fatos, alega, resumidamente:

- a) que não poderia a fiscalização glosar créditos referentes ao 1º trimestre de 2004, já que com relação a este ano-calendário a opção pela sistemática da Lei nº 10.276/01, se deu no 4º trimestre de 2003 e não foi retificada;
- b) que não há na Lei nº 9.363/96, nem na Lei nº 10.276/01, ou qualquer outra, disposição legal que vede a migração e/ou retificação da sistemática de apuração do crédito presumido de IPI, razão pela qual entende estar tacitamente autorizado a alterar e posteriormente retificar a opção de apuração do crédito presumido do IPI;
- c) que, à exceção da IN nº 420/04, que não se aplica ao caso concreto, não há dispositivo que proíba a retificação do regime de cálculo do crédito presumido.

Concluindo, requer a declaração da nulidade do Despacho Decisório ora atacado, para que se lhe reconheça o direito improcedência do indeferimento do seu pleito.

A 3ª Turma da DRJ em Porto Alegre (RS) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 10-20.576, de 14 de agosto de 2009, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. REGIME DE APURAÇÃO. OPÇÃO DEFINITIVA. RETIFICAÇÃO PARA TROCA DE REGIME. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo regime de apuração do crédito presumido do IPI - o previsto pela Lei nº 9.363, de 1996, é definitiva para cada ano-calendário, não se admitindo, em nenhuma hipótese, retificação da declaração em que tenha sido formalizada a opção, com o intuito de trocar de regime.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que:

- a) Até o ano de 2003, a Recorrente continuou apurando o crédito presumido pelo método da Lei nº 9.363/96. Ocorre que, em 2003, a Recorrente passou a adotar a sistemática alternativa introduzida pela Lei nº 10.276/01, por lhe ser mais vantajoso. Assim, a Recorrente recalculou os valores apurados desde o último trimestre de 2001 e apropriou-se da diferença a seu favor, lançando-a no Livro de Apuração do IPI. Para tanto, elaborou novas planilhas de cálculo e

encaminhou as retificações das Declarações do Crédito Presumido (DCP) por meio eletrônico à Delegacia da Receita Federal em 08 de dezembro de 2003. A Fiscalização entendeu que a Recorrente não poderia ter retificado as DCPs em questão, retroagindo a opção pelo regime alternativo de apuração do crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 10.275/2001. Com base neste entendimento, foram elaborados novos cálculos de apuração do crédito presumido de IPI, glosando parcela deste crédito escriturado no Livro de Apuração do IPI, reconstituindo, a partir dessa glosa, os saldos apurados. Da reconstituição dos saldos do Livro de IPI, a Fiscalização concluiu que havia recolhimento a menor de IPI no ano de 2003, e lavrou auto de infração, o qual foi devidamente impugnado, gerando o Processo Administrativo nº 11030.001916/2005-69, pendente de julgamento perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em Brasília/DF. Por outro lado, o entendimento de que a Recorrente não poderia ter retroagido a opção pelo regime alternativo de apuração do crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 10.275/2001, ensejou o reconhecimento de apenas parte do crédito fiscal a que teria direito. Foi oferecida manifestação de inconformidade, alegando que não existe qualquer vedação legal que impedisse a Recorrente de migrar de regime de apuração do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96, para o regime da Lei nº 10.275/2001, no mesmo ano calendário. A DRJ manteve a glosa do crédito pleiteado;

- b) Com a edição da Lei nº 10.276/01 os contribuintes passaram a ter uma forma alternativa de apurar o crédito, com base numa fórmula matemática. Ou seja, a partir de setembro de 2001, as empresas exportadoras puderam optar em apurar o crédito presumido de IPI de acordo com a Lei nº 9.363/97, ou de acordo com a Lei nº 10.276/01. A diferença entre os dois métodos de apuração é que um calculava o crédito presumido de IPI com base no valor dos bens empregados no processo produtivo, e o outro nos custos do processo produtivo.
- c) Não existia qualquer impeditivo legal, ou decorrente de normativo administrativo que impedisse a opção retroativa pelo regime alternativo de apuração do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 10.276/01. O texto do normativo administrativo apenas determina que a opção deve ser formalizada através da DCP, e que esta valerá para todo ano calendário. Não existe qualquer restrição no que se refere retificação de DCP para fazer retroagir a opção, como fez a Recorrente.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

A interessada alega que seu direito ao ressarcimento tem origem na mudança de sistemática de apuração do crédito presumido do IPI prevista na Lei nº 9.363/96 para a prevista na Lei nº 10.276/2001. Acontece que a mudança ocorreu dentro do mesmo ano-calendário e a

Autoridade Fiscal não reconheceu o crédito, pois entendeu ser impossível alterar a opção de apuração do crédito presumido do IPI outra dentro do mesmo ano-calendário. A DRJ manteve a decisão.

Portanto, a pedra angular do litígio posta nos autos cinge-se em analisar a possibilidade de mudança de sistemática de apuração do crédito presumido previsto nas Leis nºs 9.363/96 e 10.276/01, dentro do mesmo ano-calendário.

O crédito presumido é uma forma de desoneração fiscal. São créditos que não estão relacionados com a operação direta do contribuinte. É uma ficção jurídica utilizada pelo legislador, cujo intuito é ressarcir o contribuinte do ônus arcado em operações anteriores.

O crédito presumido como ressarcimento do PIS e da Cofins foi regulamentado pela Lei nº 9.363/96. Tal benefício tinha como objetivo o fomento das atividades industriais relacionadas às exportações.

Trata-se de um crédito correspondente ao ressarcimento das ditas contribuições incidentes na aquisição, no mercado interno, dos principais insumos do contribuinte do IPI, a saber: matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Em 2001, foi instituído o regime alternativo de apuração do crédito presumido do IPI. Dentre as alterações previstas, foi possibilitada a inclusão da energia elétrica e dos combustíveis no cômputo do crédito.

Tanto a Lei nº 9.363/1996 quanto a Lei nº 10.276/2001 atribuíram à Administração Tributária a regulamentação do benefício, promoveu a chamada deslegalização da matéria.

Explico:

A “deslegalização” foi desenvolvida pela doutrina italiana e consiste na possibilidade de o Legislativo rebaixar hierarquicamente determinada matéria para que ela possa vir a ser tratada por ato infralegal. É, portanto, um instituto que visa a dar uma releitura ao princípio da legalidade, trazendo maior flexibilidade à atuação legiferante, com a alteração do conteúdo normativo, sem necessidade de se percorrer o demorado processo legislativo ordinário.

Nesse contexto, o Congresso Nacional estabeleceria os princípios gerais e diretrizes sobre determinada matéria que não esteja sob reserva absoluta de lei, porém já disposta em lei formal; e, nessa mesma lei deslegalizadora (superveniente), atribuiria competência delimitada ao Executivo para editar decretos regulamentares, o qual acabaria por ab-rogar a lei formal que estava vigente.

De acordo, com Canotilho, a deslegalização ocorre quando:

“ uma lei, sem entrar na regulamentação da matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, permitindo que essa matéria possa vir a ser modificada por atos infralegais.”

Resta saber se tal fenômeno é aceito no nosso ordenamento.

Moreira Neto aduz que é possível colher exemplos de deslegalização na própria CF/88, acerca das matérias previstas no art. 48. Na medida em que o dispositivo autoriza o Congresso Nacional a dispor acerca daquelas matérias, o mesmo está autorizado a legislar, não legislar ou até deslegalizar.

Diogo Figueiredo Moreira Neto afirma que o Poder Legislativo pode transferir mediante lei (poder de disposição) certas matérias que lhe são constitucionalmente deferidas

(sem cláusula de exclusividade) a certos órgãos e sob certos pressupostos um específico espaço decisório (regulatório).

Já Alexandre dos Santos Aragão afirma que essa teoria não consiste em uma *“transferência de poderes legislativos, mas apenas na adoção, pelo próprio legislador, de uma política legislativa pela qual transfere a uma outra sede normativa a regulação de determinada matéria”*; decorrendo, pois, do princípio da essencialidade da legislação.

No mesmo sentido, questiona o autor:

se este tem poder para revogar uma lei anterior, porque não o teria simplesmente para rebaixar o seu grau hierárquico? Por que teria de, direta e imediatamente revogá-la, deixando um vazio normativo até que fosse expedido o atos infralegais, ao invés de, ao degradar a sua hierarquia, deixar a revogação para um momento posterior, ao critério da Administração Pública, que tem maiores condições de acompanhar e avaliar a cambiante e complexa realidade econômica e social?

Nesse contexto, é importante mencionar que a deslegalização não consiste em uma delegação de poderes e nem confere poder aos atos infralegais para revogar leis. Ademais, a lei deslegalizadora estabelece parâmetros e princípios (standards) a serem seguidos pelo atos infralegais; que está vinculado aos princípios constitucionais (expressos e implícitos). Por isso que, para Rafael Carvalho Rezende de Oliveira, ao invés de se falar em delegação de poderes, seria mais adequado falar em atribuição de competência pelo legislador ao administrador.

Aragão também defende que

o legislador, no uso de sua liberdade para dispor sobre determinada matéria, atribui um largo campo de atuação normativa à Administração, que permanece, em todo caso, subordinada às leis formais.

Desta forma, os atos infralegais estariam subordinados à lei, podendo ser revogados por estas, e não podendo revogá-las.

No caso da modalidade alternativa de apuração do crédito presumido essa regulamentação foi feita por meio das Instruções Normativas SRF nºs. 69, de agosto de 2001, nº 315 de abril de 2003 e, finalmente, nº 420, de 10 de maio de 2004.

O § 4º do art. 1º da Lei nº 10.276/2001 atribuiu, de forma expressa, competência para a Secretaria da Receita Federal fixar normas para o exercício da opção pelo regime alternativo por ela instituído. Aliás, o art. 3º desta mesma lei atribui a Secretaria da Receita Federal a competência para regulamentar toda a lei. Com isso, o exercício da opção pelo regime alternativo de crédito presumido do IPI deve ser feitos, nos exatos termos em que fixado por ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Para dar cumprimento ao determinado na lei 10.276/2001, a Secretaria da Receita Federal, baixou a Instrução Normativa SRF nº 69, de 2001, para regulamentar a fruição do benefício. Essa IN foi revogada pela IN SRF nº 315, de abril de 2003, a qual passou a disciplinar a fruição do crédito até a vigência da IN SRF nº 420, de 2004.

Segundo os arts 1. 2º e 3º da IN SRF, vigente à data dos fatos apurados nestes autos, a opção pelo regime alternativo de apuração do crédito presumido abrangerá todo o ano-

¹ Art. 2º A opção pelo regime alternativo de que trata esta Instrução Normativa abrangerá:

I – todo o ano-calendário;

II – o período remanescente do ano-calendário, na hipótese de exercício da opção quando do início de atividades da pessoa jurídica.

Art. 3º A opção será formalizada:

calendário, e que essa opção será formalizada no Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP) correspondente ao último trimestre calendário do ano anterior.

De outro lado, o art. 16 desse ato normativo vedava a mudança de critério de apuração dentro de um mesmo ano-calendário.

Em outro giro, as IN SRF nºs 69 e 106, ambas de 2001, determinavam que a opção pelo regime alternativo para o ano de 2002 deveria ser feita na DCTF do 4º trimestre de 2001 e, uma vez feita a opção, não seria admitida a mudança dentro do próprio ano calendário. Já a do ano-calendário seguinte, isto é, 2003, seria feita com base na opção realizada no último trimestre de 2002, e, uma vez realizada a opção, ficava vedada a mudança dentro do próprio ano calendário.

É completamente equivocado o entendimento daqueles que afirmam o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.276/2001, ao dispor que que a opção entre as alternativas deverá ser exercida durante todo o ano-calendário possibilitaria a opção em qualquer momento durante o ano calendário. Na realidade, o que este dispositivo diz é que a opção “abrangerá, obrigatoriamente, todo o ano calendário”, não fazendo nenhuma referência quanto ao momento da opção, matéria delegada à Secretaria da Receita Federal, *Verbis*:

“Art. 1º 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.

(...)

§ 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 subseqüentes.” (grifei)

E o momento e o meio para efetuar a opção por um dos regimes de apuração do crédito presumido do IPI foram estabelecidos pela IN SRF nº 69/2001, nº 315 de 2003, ambas comentadas linhas acima, e nº 420 de 2004.

A IN SRF nº 69, de 2001, estatuiu que a opção pelo regime alternativo deve ser formalizada na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) correspondente ao último trimestre-calendário do ano de 2001, ao último trimestre-calendário do ano anterior, ou ao primeiro trimestre-calendário de atividades, conforme o caso.

As INs SRF nºs 315, de 2003, e nº 420, de 2004, estabeleceram que a opção em comento deve ser formalizada no Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP) correspondente ao último trimestre-calendário do ano anterior ou no DCP relativo ao primeiro trimestre-calendário de atividades.

Fica evidente, portanto, que a opção pelo regime alternativo do crédito presumido do IPI, ou o retorno ao regime normal do benefício, deve observar o prazo fixado pelas citadas normas.

I – no Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP) correspondente ao último trimestre-calendário do ano anterior, na hipótese do inciso I do art. 2º;

Em resumo, o sujeito passivo deveria optar pela sistemática de apuração do crédito presumido do IPI no Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP) correspondente ao último trimestre calendário do ano anterior e se manter na opção em todo ano-calendário. Não havia possibilidade de alteração de sistemática durante o ano-calendário, muito menos a retroatividade do regime para anos anteriores.

No caso em questão, o contribuinte, por meio de DCTF recepcionada pela Receita Federal, relativa ao **4º trimestre de 2002**, ND 0000100000000002967, apresentou DCTF, na qual **optou pela sistemática de apuração prevista na Lei nº 9.363/96**. Segundo as normas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, este era o instrumento e o momento legal para a opção da sistemática de cálculo, e o contribuinte assim o fez.

Ocorre, porém, que a partir de outubro 2003 passou a adotar a sistemática alternativa da Lei 10.276/01, recalculando valores apurados desde janeiro deste ano, apresentando DCTFs-retificadoras.

O procedimento adotado pela recorrente é vedado pela legislação vigente à época dos fatos

Sendo assim, como todo o crédito discutido neste recurso deriva da mudança extemporânea de sistemática de apuração do crédito presumido, e o procedimento utilizado não encontra guarida na legislação tributária, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho