



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.007318/2008-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-007.249 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de junho de 2019  
**Recorrente** DANA INDÚSTRIAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM DE PESSOA FÍSICA. POSSIBILIDADE.

A finalidade do crédito presumido de IPI é desonerar as exportações quanto ao PIS e a COFINS incidentes em toda cadeia produtiva das mercadorias industrializadas exportadas, sendo possível apenas a percepção do referido crédito quanto às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem.

CRÉDITO PRESUMIDO IPI. ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO PELA LEI Nº 9.363/96. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido apurável quanto à aquisição da energia elétrica como insumo para produção dos produtos destinados à exportação apenas se tornou possível com o advento da Lei nº 10.276/01 que criou um regime alternativo para apuração do crédito. Se a apuração for feita com base na lei antiga não será possível a contabilização da energia elétrica.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos finais a serem exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto nos artigos 1º e 2º, ambos da Lei nº 9.363/96.

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, da declaração em que tenha sido formalizada a opção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para dar direito ao crédito presumido referente à industrialização por encomenda, vencidos os Conselheiros Jorge Lima Abud (relator), Corinto Oliveira Machado, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado) e Denise Madalena Green que negavam esse direito. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Renato Pereira de Deus.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

(assinado digitalmente)

Jose Renato Pereira de Deus - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

## **Relatório**

### **Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.**

Trata-se de auto de infração lavrado em decorrência de ação fiscal efetuada pela DRF em Porto Alegre com o fim de verificar a legitimidade de pedidos de ressarcimento de crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363 de 1996, para ressarcir o valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para a Seguridade Social (Cofins), incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados.

O contribuinte escriturou no Livro Registro de Apuração do IPI - RAIPI - valores de crédito presumido relativos a vários períodos, referentes ao seu estabelecimento e também ao estabelecimento inscrito no CNPJ sob n- 00.328.114/0001-65, por ele incorporado em novembro de 2003.

No curso da verificação foram detectadas diversas irregularidades descritas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 07/13), a seguir sintetizadas.

- Quanto ao estabelecimento com CNPJ 00.253.137/0001-58:

divergência entre a Receita Operacional Bruta declarada em balancetes e apresentada na Declaração de Crédito Presumido nos períodos de janeiro a março de 1999, 2000, 2001 e 2002;

inclusão, na base de cálculo do benefício, de valores referentes a PIS e Cofins, serviços de industrialização e energia elétrica no 1º trimestre de 1999, anos de 2000 a 2002, e de parte do material intermediário, no 1º trimestre de 1999 e nos períodos de 2000 a 2004;

falta de dedução do ICMS relativo a devoluções de insumos adquiridos nos períodos de 1999 a 2001;

falta de dedução das devoluções de exportações ocorridas no ano de 2002 e registro a maior de exportações entre outubro e dezembro de 2002;

mudança, no curso do ano de 2002 do regime de apuração adotado no início do mesmo ano;

divergência entre valores de exclusões realizadas no último mês do ano e o valor reintegrado à escrita no primeiro mês do ano seguinte (anos de 2001 e 2003).

Quanto ao estabelecimento com CNPJ 00.328.114/0001-58:

divergência entre a Receita Operacional Bruta declarada em balancetes e apresentada na Declaração de Crédito Presumido nos períodos de janeiro a março de 1999, 2000, 2001 e 2002;

inclusão, na base de cálculo do benefício, de valores referentes PIS e Cofins, serviços de beneficiamento e energia elétrica no 1- trimestre de 1999, ano de 2000, janeiro a setembro de 2001, e de parte do material intermediário, no 1<sup>o</sup> trimestre de 1999 e nos períodos de 2000 a 2003;

falta de dedução do ICMS relativo a devoluções de insumos adquiridos nos períodos de 1999 a 2001;

falta de dedução das devoluções de exportações ocorridas no 4<sup>o</sup> trimestre de 2002;

inclusão do valor de R\$1.000.000,00 por mês, no 3<sup>o</sup> trimestre de 2002, como vendas a comercial exportadora, informando, no respectivo DCP, como exportação direta no mês;

acréscimo ao custo dos insumos, de valores aleatórios, a título de ICMS, no valor de R\$9.430.000,00 nos períodos de janeiro a outubro de 2003, sendo que, tal valor, adicionado ao ICMS sobre o consumo mensal totalizou R\$10.583.607,42.

Em vista disso, a fiscalização efetuou ajustes, corrigindo as irregularidades praticadas, o que resultou na glosa de R\$1.002.007,45, tendo o novo levantamento do crédito presumido apontado que, dos R\$ 6.059.572,54 pleiteados, o contribuinte faria jus a apenas R\$ 5.057.565,09.

A reconstituição da escrita fiscal (fls. 18/19) após essa glosa, apontou saldos devedores de imposto nos períodos de maio e agosto de 2007, no total de R\$321.000,25, valor que está sendo exigido no auto de infração impugnado, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, de que trata de que trata o art. 80, inciso I, da Lei n- 4.502, de 1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei n<sup>o</sup> 9.430, de 1996.

Irresignado, o contribuinte apresentou a impugnação tempestiva, parcial, de fls. 574 a 594, na qual alega, inicialmente, que ao apontar as irregularidades verificadas, a Autoridade Fiscal não teria mencionado os dispositivos legais supostamente infringidos, pelo que a impugnante careceria de elementos para exercer o direito de defesa garantido pelo art. 5-<sup>o</sup>, LV, da Constituição Federal.. Alega, com base nisso, e no art. 59, inc. II do Decreto n<sup>o</sup> 70.235, de 1972, a nulidade do auto de infração

Alega, ainda, afronta ao princípio administrativo da motivação, estabelecido no art. 2-<sup>o</sup>, VII, da Lei n<sup>o</sup> 9.784, de 1999 segundo o qual devem os atos administrativos ser devidamente fundamentados, tanto em relação aos aspectos legais, quanto aos fatos a que se destinam. No seu entendimento, isso desencadearia a nulidade do ato, pois a ausência de fundamentação implicaria vício de forma e de arbitrariedade.

Quanto ao mérito, cita o art. 1- da Lei n<sup>o</sup> 9.363, de 1996 e trecho da Exposição de Motivos à Medida Provisória n<sup>o</sup> 948, de 1995, que a precedeu, bem como ementas de acórdãos do Conselho de contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para embasar sua argumentação no sentido de que o crédito presumido de IPI teria o objetivo de ressarcir o montante pago a título de PIS e Cofins em todas as aquisições de insumos para serem empregados em produtos exportados, mesmo que indiretamente, e que não seria admissível que as normas complementares editadas pela RFB venham fazer restrição não prevista na lei instituidora do benefício.

No caso da industrialização por encomenda, sustenta que deve ser considerada como verdadeira aquisição de matéria-prima, uma vez que a impugnante adquire o insumo e o remete para pessoa jurídica contribuinte do PIS e Cofins a fim de beneficiá-lo. O beneficiamento é onerado com as referidas contribuições e o produto resultante será recebido pelo encomendante, que o industrializará mais uma vez. Portanto, se o insumo industrializado resultante desse beneficiamento integra o produto a ser exportado, deve fazer parte da base de cálculo do crédito presumido, justificando-se a recuperação do valor correspondente às mencionadas contribuições.

Quanto à glosa das despesas com energia elétrica, argumenta que, apesar do fornecimento constante e ininterrupto, esta se consome por inteiro na alimentação do maquinário, sendo elemento essencial no processo produtivo, e, por isso, teria o mesmo caráter de insumo.

Aponta como relevante o fato de a energia elétrica ser mercadoria constante da TIPI, ainda que gozando de benefício de tributação que o considera produto Não Tributado (NT), o que não ilidiria seu caráter de bem e insumo.

Transcreve, ainda, ementas de Acórdãos do 2o conselho de Contribuintes admitindo a inclusão da energia elétrica na base de cálculo do crédito presumido.

Contesta, por fim, a discordância da fiscalização com respeito à mudança no regime de apuração do crédito presumido. Alega que teria apresentado demonstrativos retificadores expressando a sua opção pela apuração pelo sistema alternativo previsto na Lei nº 10.276, de 2001 e que a Instrução Normativa RFB nº 420, de 2004, ao regulamentar o citado sistema previu em seu art. 2º, parágrafo único, que, uma vez exercida a opção pelo regime alternativo, esta é definitiva para o ano-calendário a que se refira, vedada a retificação nesse mesmo período, o que, no seu entendimento significaria que a opção pelo regime alternativo não pode ser alterada, mas, a contrário sensu, seria correto afirmar que a citada IN não veda a retificação da opção, por parte daquele contribuinte que se encontra sob a sistemática da Lei nº 9.363, pelo regime alternativo de apuração do crédito presumido de IPI, com base no art. 1º da Lei nº 10.276, de 2001.

Finalizando, solicita que seja declarada a nulidade do auto de infração, por ausência de fundamentação legal, e cancelada a exigência nele formalizada.

Em 7 de abril de 2011, através do **Acórdão de Impugnação nº 10.30-787**, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Porto Alegre/RS, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade da autuação, considerou definitivas as glosas não contestadas e, quanto à parte litigiosa, julgou improcedente a impugnação.

Entendeu a Turma que:

Conforme relatado, o impugnante sustenta que o auto de infração não mencionaria os dispositivos legais infringidos, o que estaria em desacordo com princípios administrativos como o da motivação, e dificultaria sua defesa, contrariando o princípio constitucional da ampla defesa. Requer a nulidade da autuação, com fundamento no art. 59, inc. II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Tal alegação não procede. Está devidamente documentado no processo que a verificação fiscal foi precedida da emissão de Mandado de Procedimento Fiscal que ampara sua realização. Também consta cópia do Termo de Intimação (fls. 21/22), mediante o qual foram solicitados os documentos necessários à análise fiscal, com a devida fundamentação legal desse procedimento.

Está igualmente comprovado o recebimento, pelo contribuinte, do Auto de Infração e todos os seus Anexos, inclusive o Termo de Verificação Fiscal. Na folha de continuação do Auto de Infração e no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora (fls. 06 e 17), estão especificados os enquadramentos legais que motivam as respectivas exigências, ao passo que toda a legislação que embasou os ajustes procedidos pela fiscalização no

cálculo do benefício foram exaustivamente citadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 07 a 12).

Não bastasse isso, os argumentos da defesa do contribuinte, quanto ao mérito da autuação, demonstram o pleno conhecimento das glosas praticadas e da legislação considerada infringida, cuja interpretação contesta, como sintetizado no Relatório.

Do exposto fica claro que os gastos com industrialização efetuada por outras empresas não pode ser computado na base de cálculo do crédito presumido de IPI, visto não se tratar de aquisições de MP, PI e ME, conforme art. 1ª, caput, da mencionada Lei n.º 9.363, de 1996, a qual, em momento algum, faz menção a serviços de beneficiamento prestados por terceiros.

Da mesma forma, também não podem ser computados no cálculo desse benefício fiscal os custos decorrentes de aquisições de energia elétrica, porque não revestem a condição de insumos (MP e PI), tal como conceituados pela legislação do IPI antes referida, restando correta a glosa.

O impugnante, mediante entrega da DCTF relativa ao 4º trimestre de 2001, formalizou, para o ano seguinte, a escolha do regime normal da Lei n.º 9.363, de 1996, como se verifica às fls. 105 e 123. Segundo as normas da SRF, este era o instrumento e o momento legal para a opção pela sistemática de cálculo, e o contribuinte, de forma irretratável, assim o fez.

Na sequência, a DCTF retificadora relativa ao 1º trimestre de 2002, transmitida em 04/07/2005 (fl. 124/125), dá conta de que a apuração do crédito presumido estaria sendo feita segundo o regime alternativo da Lei n.º 10.276, de 2001.

Ocorre que, à vista do que foi dito até agora, é ineficaz a eventual retificação do regime de cálculo do crédito presumido do IPI, que deixe de observar a anterioridade estabelecida pela Instrução Normativa SRF n.º 69, de 2001. Ainda que pudesse restar dúvida acerca da interpretação das regras anteriormente citadas, afasta-a em definitivo a leitura do art. 18 da Medida Provisória n.º 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

Ou seja, a retificação só pode ser feita **nas hipóteses em que admitida**. Complementando, o dispositivo exige que a declaração retificadora tenha a mesma natureza da declaração retificada. Essa regra explícita o fato de que as retificações de declarações só podem ser feitas em casos de erros ou omissões relativos à matéria fática informada, o que não é o L) caso de mudanças de regimes jurídicos. Outra interpretação não é possível, pois contrariaria frontalmente o estabelecido no Código Tributário Nacional - CTN (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), que em seu art. 147, § 1º, categoricamente dispõe que a retificação de declarações "só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde". E indiscutível que a troca de regime de apuração de crédito presumido do IPI não pode, sob nenhum prisma, ser enquadrada como **erro**.

Verifica-se, assim, em razão do que até agora foi dito, que está correto o procedimento da fiscalização, ao efetuar o cálculo do crédito presumido segundo o regime da Lei n.º 9.363, de 1996, conforme opção original do contribuinte, realizando os ajustes decorrentes na escrita fiscal, e, por fim, exigindo as diferenças de imposto apuradas, acrescido de juros de mora e multa de ofício, em decorrência das irregularidades constatadas no curso da verificação fiscal.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, via Aviso de Recebimento, em 11 de maio de 2011, às e-folhas 1.417.

Em 03 de junho de 2011, a empresa ingressou com Recurso Voluntário de e-folhas 1.418 à 1.434.

Foi alegado:

- DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

O art. 1º da Lei n.º 9.363/96 consagra, ao produtor-exportador, o direito ao ressarcimento das Contribuições do PIS e COFINS incidentes sobre as aquisições de insumos, através de crédito presumido do IPI.

Dispõe ainda, o citado diploma legal, que a base de cálculo do crédito presumido será auferida através do somatório da totalidade das aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo do bem exportado (art. 2º, da Lei n.º 9.363/96).

Depreende-se, então, que o crédito presumido do IPI tem o escopo de ressarcir o contribuinte, do montante pago a título de PIS e COFINS, em todas as operações em que este adquiriu insumos, com o intuito de empregá-los na produção de mercadorias exportadas.

Cabe lembrar, que o art. 3º, parágrafo único da Lei n.º 9.363/96, determina que se aplique, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, para a determinação dos conceitos de matéria-prima, material intermediário e material de embalagem.

Assim, no que tange ao crédito presumido do IPI, por insumos entende-se tudo aquilo que se emprega na produção, integrando-se ao produto final ou sendo consumido durante o processo. Logo, será material que tem direto reflexo no custo de produção da mercadoria, participando, mesmo que indiretamente, do processo produtivo.

Nota-se que o legislador não determinou a exclusão de nenhuma espécie de insumo. Isto, pois a *mens legis* leva ao entendimento de que se criou tal benefício com a clara intenção de desonerar as exportações e tornar os produtos nacionais mais atrativos e competitivos, em mercados externos. Esta também era a intenção do Poder Executivo, ao editar a Medida Provisória n.º 948, de 21 de fevereiro de 1995, precursora da Lei n.º 9.363/96.

Porquanto, se o legislador não determinou o afastamento da espécie alguma de insumo (custos aplicados nos produtos exportados) do alcance do benefício, assim não poderá decidir a Receita Federal, na aplicação de entendimento restritivo.

Ora, seria impensável admitir que a Secretaria da Receita Federal entendesse diversamente do disposto na lei, apontando insumos que não caracterizassem valores da base de cálculo para o crédito presumido do IPI. Diz-se isto, pois, apesar de tais produtos afastados pelo despacho do Sr. Fiscal não serem insumos diretos, com certeza o são a nível indireto.

Cabe a ressalva de que a Lei instituidora do benefício não atribui nenhuma espécie de exclusão à base de cálculo do mesmo, sendo esta conduta atribuída à Secretaria da Receita Federal, por volta da edição de legislações complementares.

Subsume-se então, que a lei reguladora do crédito presumido do IPI não trouxe em seu bojo nenhuma espécie de exclusão à base de cálculo. Por conseguinte, esta tarefa não poderia ser incorporada por norma regulamentadora, vez que esta espécie legal não poderá dispor contrariamente ao que vem regulamentar. Este é o ancestral princípio do *Accessio cedit principali*, ou seja, o acessório segue o principal, o acessório está compreendido no principal.

#### - DA INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA

Os julgadores da DRFB de Julgamento em Porto Alegre entenderam que os valores computados a título de industrialização sob encomenda não são considerados como matéria-prima.

Conforme explanado na Impugnação o benefício em discussão origina-se da aquisição de matéria-prima, material intermediário e de embalagem, para industrialização de produto a ser exportado. Desta feita, além da exportação, a industrialização é um pressuposto para o direito ao benefício.

No presente caso, vislumbra-se o instituto da *industrialização sob encomenda* que, conforme conceito básico da legislação do IPI considera-se: *a operação pela qual um produto é fabricado por terceiro, mediante fornecimento pelo encomendante, de matérias-primas, insumos, material de embalagem, recipientes e moldes.*

Consoante o art. 4º do Regulamento do IPI, o Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998, a industrialização se caracteriza por qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou, ainda, o aperfeiçoamento para consumo. Isto se dá através de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, recondicionamento e renovação.

Assim, quando a ora Recorrente adquire insumo e posteriormente remete-o para terceiro (pessoa jurídica - contribuinte de PIS/COFINS), nada mais está fazendo do que contratar um fabricante para que, através do processo fabril, beneficie esse insumo transformado-o em sua matéria-prima principal, a fim de possibilitar-lhe a industrialização e exportação.

A ora Recorrente adquire o insumo e remete o mesmo para pessoa jurídica contribuinte de PIS/COFINS a fim de beneficia-lo. A pessoa jurídica beneficiadora do insumo onera o mesmo com o valor que irá pagar de PIS/COFINS. O insumo industrializado (matéria-prima) é recebido pela empresa que o industrializará mais uma vez, cortando, colando, montando e fazendo o acabamento.

O insumo industrializado (após o beneficiamento) agrega o produto a ser exportado como matéria-prima do mesmo, devendo, portanto, ser incluído no somatório das aquisições de matéria-prima que dão direito ao crédito presumido de IPI, como ressarcimento de PIS e COFINS incidentes nas etapas anteriores.

Adianta-se que a ora Recorrente utiliza-se da industrialização sob encomenda para a consecução de seu objetivo final, qual seja, a produção de um bem ao menor custo possível.

A existência de crédito presumido de IPI oriundo das industrializações por encomenda impede a oneração do adquirente da mercadoria final, vez que, a aquisição e utilização, no processo industrial, de insumo previamente transformado (entenda-se aquele adquirido após sofrer alguma espécie de industrialização), acarretaria o encarecimento do bem produzido pela ora Recorrente. Isto vale dizer, que o custo agregado ao produto final pela aquisição e utilização de insumo já industrializado é, notoriamente, maior.

Por conseguinte, se para consecução de seus objetivos (produção) a ora Recorrente se vê obrigada a contratar terceiros para a transformação da matéria-prima, recebendo destes nova espécie que utilizará na produção da mercadoria, depreende-se que é impossível desvincular a industrialização sob encomenda do processo produtivo normal da empresa.

Destarte, a industrialização por encomenda (beneficiamento), que tem por finalidade a transformação do insumo, nada mais faz do que propiciar à ora Recorrente o retorno de nova espécie de insumo a ser utilizado no processo produtivo. Neste caso, a prova da caracterização como insumo se denota da integração do mesmo ao produto final.

Ademais, cabe lembrar que a operação de industrialização sob encomenda encontra-se dentro do campo de incidência do PIS/COFINS, o que, por si só, justifica a recuperação do valor tributado através do benefício fiscal do crédito presumido do IPI, o instituto legal pertinente ao caso.

#### - DA ENERGIA ELÉTRICA

Conforme referido na Impugnação, foram, desafortunadamente, objeto de glosa por parte do Fisco, os valores informados pela ora Recorrente a respeito da operação de aquisição de energia elétrica.

Entenderam os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS que os custos decorrentes de aquisições de energia elétrica não podem ser computados na base de cálculo do crédito presumido de IPI, porque revestem a condição de insumos, tal como conceituados pela legislação do IPI.

Como anteriormente exposto, a Lei n.º 9.363/96 determina a utilização subsidiária da legislação do IPI (RIPI - Regulamento do IPI), nos assuntos que toquem a questão das matérias primas, materiais intermediários e material de embalagem.

Por sua vez, o Regulamento do IPI, em seu art. 147, inciso I, determina, de forma categórica, que se incluem no grupo das matérias primas e materiais intermediários, aqueles materiais que, embora não se integrem ao produto final, se consomem no processo de industrialização.

Com isso, não pode prosperar o entendimento do Fisco de não classificar a energia elétrica como matéria-prima, ou material intermediário, uma vez que, apesar do fornecimento constante e ininterrupto, a energia utilizada se consome por inteiro na alimentação do maquinário.

Aliás, a energia elétrica reveste caráter de elemento essencial ao processo produtivo, uma condição *sine qua non* estará inviabilizada a atividade industrial.

É cristalino o fato de a energia elétrica ser o fomentador da atividade tecnológica em nossos tempos. Estamos à mercê deste fenômeno natural, canalizado e aperfeiçoado pelo homem, para assegurarmos nossa sobrevivência. Uma crise energética pode trazer o colapso da existência de homem comum, como conhecemos, quiçá, de uma indústria. Desta forma, retirando-se de uma indústria seu acesso ao fornecimento de energia elétrica, estar-se-á fadando-a ao fracasso.

Com isto, o caráter de primordialidade que têm a energia elétrica na realidade industrial do país, faz com que esta assumam a corporificação de um insumo absolutamente indispensável. Assim, a energia tem o mesmo caráter de insumo que é imputado às peças utilizadas nas máquinas de uma indústria.

Não fora só, outro elemento de considerável relevância reside no fato de a energia elétrica ser mercadoria constante na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados, a TIPI, Decreto n.º 4070/01. Apesar de constante no citado rol de mercadorias, a energia elétrica goza de benefício de tributação que a considera produto Não Tributado (NT), o que, *per se*, não ilide seu caráter de bem e insumo.

- DA POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO MÉTODO DE APURAÇÃO DO DCP

A ora Recorrente é pessoa jurídica de direito privado, regularmente constituída, produtora e exportadora de mercadorias nacionais, sujeita ao recolhimento das exações tributárias devidas à Secretaria da Receita Federal, dentre as quais destacam-se as Contribuições ao PIS e à COFINS.

Nessa condição, a empresa faz jus ao crédito presumido do IPI como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n. 7/70, 8/70 e 70/91, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo, estando sujeita ao método previsto pela Lei n. 9.363/96, para apuração do referido crédito.

Entretanto, com a edição da Lei n. 10.276/2001, possibilitou-se aos contribuintes alterar o cálculo para a determinação do valor do crédito presumido de IPI, consoante se denota da leitura do seu artigo 1º.

Diante da possibilidade de utilização de cálculo alternativo para a apuração de Crédito Presumido de IPI - de acordo com a Lei n. 10.276/01 -, a ora Recorrente apresentou demonstrativos retificadores, expressando a opção pela mudança do regime de apuração de crédito presumido de IPI para o procedimento alternativo instituído pela Lei n. 10.276/01.

A alternatividade instituída pela Lei n. 10.276/01 teve sua aplicabilidade regulamentada pela mencionada Instrução Normativa n. 420, da Secretaria da Receita Federal, publicada em 10 de maio de 2004.

Da leitura do parágrafo único acima transcrito, verifica-se que o vocábulo RETIFICAÇÃO, refere-se ao fato de que uma vez optado o contribuinte pela forma alternativa do cálculo, o mesmo não mais poderá ser alterado dentro do ano-calendário apurado.

Portanto, se o contribuinte optar por fazer apuração do Crédito Presumido através do cálculo alternativo, instituído pela Lei n. 10.276/01, não poderá mais se utilizar do cálculo previsto na Lei n.º 9.363/96 no mesmo ano-calendário. Em suma, uma vez exercida a opção, esta é definitiva para o ano-calendário que se refira.

Depreende-se que o parágrafo único do artigo 2º da IN SRF n. 420/04 coibiu a retificação da opção pelo regime alternativo para o regime instituído pela Lei n. 9.363/96.

A regra regulamentadora prevê que a opção pelo regime alternativo de apuração do crédito presumido de IPI deve abranger todo o ano-calendário, o que significa dizer que os contribuintes não poderão optar pela alternatividade prevista pela Lei n. 10.276/2001 para parte do ano-calendário.

Assim, considerando-se que a IN SRF n. 420/2004 não admite a retificação, tão-somente, da opção pelo regime alternativo instituído pela Lei 10.276/01 (vedando ao contribuinte optante pela sistemática alternativa de se utilizar do cálculo previsto na Lei 9.363/96 no mesmo ano-calendário), é correto afirmar, a *contrario sensu*, que a IN SRF n. 420/2004 não veda a retificação da opção para o regime alternativo com relação ao contribuinte que se encontra sob o regime de apuração do crédito presumido de IPI previsto pela Lei n. 9.363/96.

A expressão "*não será admitida a retificação da opção de que trata o 'caput'*", constante do parágrafo único do artigo 2º da IN SRF n. 420/04, leva ao claro entendimento no sentido de que o contribuinte que optar pelo regime que trata o *caput* do artigo, qual seja o regime alternativo instituído pela Lei n. 10.276/01, não poderá apresentar retificação da opção exercida. Logo, não poderá o contribuinte retificar a opção pela sistemática alternativa para o regime veiculado na Lei n. 9.363/96.

Ademais, conforme verifica-se pela Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, a ora Recorrente optou pelo regime da Lei 10.276/2001 para a empresa com CNPJ 00.328.114/0001-65 no 4º trimestre de 2001.

Tal opção apenas não foi formalizada pela empresa com CNPJ devido a um lapso da ora Recorrente, que não informou a opção pelo regime no final do ano de 2001. No entanto elucida-se que desde o início do ano de 2002 a ora Recorrente procedeu a apuração do crédito presumido do IPI de acordo com o regime alternativo da Lei 10.276/01, não gerando qualquer dano ao erário tão pouco auferiu vantagem aproveitando-se ora de um regime ora de outro.

Verifica-se assim, que o fato da ora Recorrente de não ter formalizado a opção pelo regime alternativo, no momento em a Receita entende como devido, trata-se de um mero erro formal, pois desde o início do ano calendário houve o correto aproveitamento do crédito presumido pelo de IPI pela lei 10.276 de 2001.

Diante do exposto, merece ser reconhecido como legítima a alteração de métodos procedida pela ora Recorrente.

#### - DO PEDIDO

ISSO POSTO, requer digno-se este nobre Colegiado a receber o presente recurso voluntário por tempestivo para reformar a decisão exarada nos autos do presente processo administrativo, determinando o cancelamento do Auto de Infração e a consequente extinção do respectivo crédito tributário, por todos os motivos elencados.

Em 28 de junho de 2012, através da **Resolução n.º 3302-000.229**, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF baixou os autos em diligência para que a autoridade preparadora listasse os processos de pedidos de ressarcimento que deram origem à presente ação fiscal e a seção competente da DRF providencie a juntada dos despachos decisórios relativos a cada um dos pedidos e, em seguida, informe a situação de julgamento de cada um deles e, se algum estiver pendente de julgamento, que aguarde o seu julgamento administrativo definitivo para juntar o acórdão e, ao final, devolver o processo para julgamento.

Em 28 de junho de 2012, através da **Resolução n.º 3302.000.229**, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF baixou os autos em diligência para que a autoridade preparadora listasse os processos de pedidos de ressarcimento que deram origem à presente ação fiscal e a seção competente da DRF providencie a juntada dos despachos decisórios relativos a cada um dos pedidos e, em seguida, informe a situação de julgamento de cada um deles e, se algum estiver pendente de julgamento, que aguarde o seu julgamento administrativo definitivo para juntar o acórdão e, ao final, devolver o processo para julgamento.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Jorge Lima Abud

#### **Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da

decisão de primeira instância, via Aviso de Recebimento, em 11 de maio de 2011, às e-folhas 1.417.

Em 03 de junho de 2011, a empresa ingressou com Recurso Voluntário de e-folhas 1.418.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

#### **Da controvérsia.**

- Do crédito presumido de IPI;
- Da industrialização sob encomenda;
- Da energia elétrica;
- Da possibilidade de alteração do método de apuração do DCP.

Passa-se à análise.

O estabelecimento produtor deixou de recolher o imposto, por ter utilizado indevidamente o crédito presumido do IPI, no período de apuração correspondente ao período de julho de 2006, e após a reconstituição de escrita fiscal, apresenta saldo devedor no presente mês.

O estabelecimento matriz, CNPJ: 00.253.137/0001-58, localizado na Rua Ricardo Bruno Albarus n.º 201, na cidade de Gravataí - RS, creditou no Livro Registro de Apuração do IPI, referente ao Crédito Presumido do PIS e da COFINS, no valor de R\$ 4.557.718,29, referente ao período do 1º trimestre de 1999, e aos anos de 2000, 2001, 2002, 2003 e janeiro a abril de 2004, e ao período do 1º trimestre de 1999, e aos anos de 2000, 2001, 2002 e de janeiro a outubro de 2003, referente ao CNPJ n.º 00.328.114/0001-65, que foi incorporado pelo CNPJ n.º 00.253.137/0001-58, a partir de novembro de 2003, conforme tabela a seguir e folhas 22 a 35, incidente sobre as aquisições, **no mercado interno**, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na industrialização de produtos exportados para o exterior (fls. 23 e 24).

Em resposta à **Resolução n.º 3302-000.229**, de 28 de junho de 2012, a autoridade preparadora informou às e-folhas 1.466:

- O crédito presumido deve ser escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI, no item 05 (“outros créditos”) do quadro Demonstrativos de Créditos, na data da apuração do crédito (art. 11 da IN SRF n.º 21/97, art. 16 da IN SRF 313/03 e art. 16 da IN SRF n.º 419/04);

- O crédito presumido será utilizado pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica produtora e exportadora para dedução do valor do IPI devido nas vendas para o mercado interno (artigo 4º da Portaria MF n.º 38/97; artigo 4º da Portaria MF n.º 64/04 e artigo 4º da Portaria MF n.º 93/04).

Ainda, a partir de 16/04/03, a utilização do crédito presumido na forma prevista neste item poderá se dar ao final de cada mês em que for apurado (artigo 18, § 1º da IN SRF n.º 313/03).

- Para fruição do benefício às empresas eram obrigadas a apresentar “Demonstrativo Trimestral”, conforme abaixo:

Até dezembro de 1998, as informações eram apresentadas por meio do Demonstrativo do Crédito Presumido - DCP (art. 6º da Portaria MF n.º 38/97).

Até o terceiro trimestre de 2002, as informações relativas ao crédito presumido eram prestadas na DCTF, cujo prazo de entrega é o último dia útil da primeira quinzena do

segundo mês subsequente ao trimestre de ocorrência dos fatos geradores. (IN SRF n.º 126, de 30/10/99).

A partir do quarto trimestre de 2002 as informações relativas ao crédito presumido voltaram a serem prestadas no DCP, que deverá ser apresentado trimestralmente, de forma centralizada pelo estabelecimento matriz, até o último dia da primeira quinzena do segundo mês subsequente ao trimestre de ocorrência dos fatos geradores.

- Do exame das folhas 716, 734, 741, 747, 754, 776, 783, 790, 797, 820, 830, 840) Recibo de entrega da DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS) e folhas 850 a 1355 (Recibo de entrega do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - DCP), preenchem os requisitos dos itens 1 a 3 acima.

Verifica-se, ainda, que os pedidos de ressarcimento ESTÃO CITADOS no Relatório da Fiscalização, trimestre por trimestre, nas folhas 685 e 686.

- CONCLUSÃO

Em vista do exposto nos itens 1 a 4, que esclarece que os valores do crédito presumido do IPI devem ser registrados no Livro de Registro de Apuração do IPI (Itens 1 e 2) e que para fruição do benefício a empresa deveria apresentar a DCP, posteriormente a DCTF e novamente a DCP (Item 3), **informamos não haver “processos de pedidos de ressarcimento que deram origem à presente ação fiscal”** (conforme voto) mas, sim do MPF que demandou VERIFICAÇÕES OBRIGATORIAS: **correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração fiscal e contábil**, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos 5 (cinco) anos e no período de execução deste Procedimento Fiscal.

Por fim, de toda a fiscalização, em razão das glosas efetuadas, resultou em Auto de Infração no período de um mês, tendo originado o presente processo.

(Grifo e negrito nossos)

Depreende-se da resposta da Resolução que o presente auto de infração decorre de glosas escriturais e Encontro de contas. Os pedidos de Ressarcimento não geram efeitos na presente autuação.

- Do crédito presumido de IPI

É alegado às folhas 04 e 05 do Recurso Voluntário:

Depreende-se, então, que o crédito presumido do IPI tem o escopo de ressarcir o contribuinte, do montante pago a título de PIS e COFINS, em todas as operações em que este adquiriu insumos, com o intuito de empregá-los na produção de mercadorias exportadas.

Cabe lembrar, que o art. 3º, parágrafo único da Lei n.º 9.363/96, determina que se aplique, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, para a determinação dos conceitos de matéria-prima, material intermediário e material de embalagem.

Assim, no que tange ao crédito presumido do IPI, por insumos entende-se tudo aquilo que se emprega na produção, integrando-se ao produto final ou sendo consumido durante o processo. Logo, será material que tem direto reflexo no custo de produção da mercadoria, participando, mesmo que indiretamente, do processo produtivo.

Nota-se que o legislador não determinou a exclusão de nenhuma espécie de insumo. Isto, pois a mens legis leva ao entendimento de que se criou tal benefício com a clara intenção de desonerar as exportações e tornar os produtos nacionais mais atrativos e competitivos, em mercados externos. Esta também era a intenção do Poder Executivo, ao editar a Medida Provisória n.º 948, de 21 de fevereiro de 1995, precursora da Lei n.º

9.363/96, conforme se extrai do corpúsculo abaixo, retirado da Exposição de Motivos do Sr. Ministro da Fazenda: (...)

O art. 1º da Lei n.º 9.363/96 prevê o direito ao ressarcimento das Contribuições do PIS e COFINS incidentes sobre as aquisições de insumos, através de crédito presumido do IPI, *in verbis*:

Art. 1º - A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 07, de 07 de setembro de 1970, 08, de 03 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

O art. 2º da Lei n.º 9.363/96 dispõe sobre a base de cálculo do crédito presumido:

Art. 2º - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

(Grifo e negrito nossos)

Esta interpretação do produto intermediário consta, igualmente, no art. 226, I, do RIPI, que expressa:

"Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;"  
(grifei)

Por sua vez, a Portaria MF n.º 38, de 1997, que disciplinou o cálculo e a utilização do referido benefício, determinou em seu art. 3º, §16, que os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI.

Verifica-se que, para efeito de crédito do imposto na escrita fiscal, o art. 147, I, do Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998, Regulamento do IPI (RIPI), de 1998, sucedido pelo art. 164, I, do Decreto n.º 4.544, de 27 de dezembro de 2002 (RIPI, de 2002), esclarece que se incluem no conceito de MP e PI os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

Por seu turno, o Parecer Normativo CST n.º 65, de 30 de outubro de 1979 [Diário Oficial da União (DOU) de 6 de novembro de 1979], norma complementar da legislação tributária, por força do inciso I do art. 100 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), esclarece a expressão: "*consumidos no processo de industrialização*", condição para que os bens sejam considerados insumos.

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos "que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no

processo de industrialização”, para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1. Como o texto fala em “incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários”, é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que **reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.**

10.2. A expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediate e integralmente”, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, **há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.**

10.3. **Passam, portanto, a fazer jus ao crédito**, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, **as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas**, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

Assim, de acordo com o atendimento esposado nos citados Pareceres, que será aqui integralmente adotado, para que o insumo seja considerado matéria-prima e produto intermediário *lato sensu* gerador de crédito básico do IPI, ele deve atender, cumulativamente, as seguintes condições: a) ser consumido normalmente no processo de produção, ou mediante o “desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas”, em decorrência de uma ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele; b) não podem ser “partes nem peças de máquinas” nem estar contabilizado no ativo permanente.

Descabida a pretensão da Recorrente. Busca a Recorrente a utilização de um conceito de insumo amplo que não se coaduna com o entendimento para a tomada de crédito de IPI, admitido, como visto, apenas para as matérias primas, materiais de embalagem e produtos intermediários que se desgastem diretamente no processo de fabricação, com uma ação direta sobre o produto final.

- Da industrialização sob encomenda

Redação da Lei nº 9.363/96 (regime sob o qual foi apurado o crédito), no que interessa a esta discussão:

**Art. 1º** A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Agora, a do regime alternativo da Lei nº 10.276/2001:

**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.

**§ 1º** A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

- de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;
- correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

Pela simples interpretação do disposto na Lei n.º 9.363/96, já se vê que eram admitidos no cômputo da base de cálculo do Crédito Presumido tão-somente os insumos para industrialização, assim considerados como tal pela legislação do IPI (MP, PI e ME).

- Da energia elétrica

Traz-se o entendimento veiculado na Súmula CARF n.º 19 em especial quanto à energia elétrica objeto do pleito da Recorrente, segundo a qual:

"Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n.º 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário."

Nesse sentido, cabe ser mantida a exigência de créditos neste ponto.

- Da possibilidade de alteração do método de apuração do DCP

Tomo como minha a *ratio decidendi* do Acórdão de Impugnação, por sua precisão e, sobretudo, por se tratar de matéria de fato:

Um dos requisitos para que o contribuinte utilize o método alternativo, previsto na Lei n.º 10.276, de 2001, é a **opção expressa** da empresa, **previamente à sua utilização**. Neste sentido, a Instrução Normativa SRF n.º 69, de 06 de agosto de 2001, que regulamentou o sistema alternativo de apuração, estabeleceu, nos artigos 2º e 3º, que a opção pelo regime alternativo, para o ano-calendário de 2002, deveria ser formalizada na DCTF correspondente ao último trimestre-calendário do ano de 2001.

As INs SRF n- 315, de 2003, e 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.

O impugnante, mediante entrega da DCTF relativa ao 4º trimestre de 2001, formalizou, para o ano seguinte, a escolha do regime normal da Lei n.º 9.363, de 1996, como se verifica às fls. 105 e 123. Segundo as normas da SRF, este era o instrumento e o momento legal para a opção pela sistemática de cálculo, e o contribuinte, de forma irretratável, assim o fez.

Na seqüência, a DCTF retificadora relativa ao 1º trimestre de 2002, transmitida em 04/07/2005 (fl. 124/125), dá conta de que a apuração do crédito presumido estaria sendo feita segundo o regime alternativo da Lei n.º 10.276, de 2001.

Ocorre que, à vista do que foi dito até agora, é ineficaz a eventual retificação do regime de cálculo do crédito presumido do IPI, que deixe de observar a anterioridade estabelecida pela Instrução Normativa SRF n.º 69, de 2001. Ainda que pudesse restar dúvida acerca da interpretação das regras anteriormente citadas, afasta-a em definitivo a leitura do art. 18 da Medida Provisória n.º 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, em pleno vigor, abaixo reproduzido:

"Art. 18.-**A retificação de declaração** de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, **nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração'** originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. **A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade** e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração", (negritei)

Ou seja, a retificação só pode ser feita **nas hipóteses em que admitida**.

Complementando, o dispositivo exige que a declaração retificadora tenha a mesma natureza da declaração retificada. Essa regra explicita o fato de que as retificações de declarações só podem ser feitas em casos de erros ou omissões relativos à matéria fática informada, o que não é o I caso de mudanças de regimes jurídicos. Outra interpretação não é possível, pois contrariaria frontalmente o estabelecido no Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que em seu art. 147, § 1º, categoricamente dispõe que a retificação de declarações "só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde". É indiscutível que a troca de regime de apuração de crédito presumido do IPI não pode, sob nenhum prisma, ser enquadrada como **erro**.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.

## Voto Vencedor

Conselheiro José Renato Pereira de Deus – Redator designado

Com a devida vênia, sem embargos às brilhantes considerações tecidas pelo i. conselheiro Relator, por maioria de votos, o Colegiado, resolveu dar parcial provimento ao recurso da contribuinte para dar direito ao crédito presumido referente à industrialização por encomenda.

Para o Conselheiro relator, segundo sua interpretação dos ditames da Lei nº 9.363/96, não seria possível o creditamento de crédito presumido de IPI relacionado à contratação de industrialização por encomenda, sendo permitido o crédito somente sobre a aquisição de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Entretanto, entendo de forma diversa, uma vez não visualizar na legislação em apreço, a proibição de se utilizar os créditos de IPI de industrialização por encomenda.

Tal entendimento é esposado de forma simples e objetiva no voto vencedor do acórdão nº 9303-004.692, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscal, de lavra do I. Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, do qual peço vênia para adotar como minhas razões de decidir:

Imaginem-se as seguintes situações: uma primeira, em que a matéria-prima sai do estabelecimento vendedor já definitivamente acabado e pronto para aplicação no processo produtivo do adquirente, ou seja, quando nela já se encontra aplicado aquele

serviço que, se assim não fosse, o adquirente teria de encomendar a um terceiro a sua realização para o posterior emprego no seu processo produtivo. Neste caso, não se questiona que todo o valor do custo de aquisição da matéria-prima gera o direito ao crédito pleiteado.

Agora, uma segunda situação, na qual a matéria-prima é adquirida do estabelecimento vendedor sem que nele tenha sido aplicado o serviço que se afigura necessário à sua utilização no processo produtivo do adquirente, que, por isso mesmo, o encomenda a um terceiro. Embora o gasto assim dispendido seja incorporado ao custo da matéria-prima, a tese vencida o exclui da determinação do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996.

Todavia, a Lei nº 9.363, de 1996, autoriza o direito ao crédito sobre todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo. Não havendo óbice legal, todos os gastos empregados na matéria-prima a fim de permitir a sua utilização devem ser a ela incorporados, ainda que só empregados, por encomenda, por um terceiro, de modo que devem ser considerados na determinação do crédito presumido pelo encomendante.

Adotando o nosso entendimento, confirmam-se os seguintes acórdãos desta mesma Turma e do Superior Tribunal de Justiça STJ:

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.**

*A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos finais a serem exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto nos artigos 1º e 2º, ambos da Lei nº 9.363/96. (Acórdão nº 9303001.721, de 07/11/2011).*

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.**

*Provado que o bem submetido a industrialização adicional em outro estabelecimento é empregado pelo encomendante em seu processo produtivo na condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para obtenção do produto por ele exportado, o valor pago ao executor integra a base de cálculo do incentivo instituído pela Lei 9.363/96 deferido ao produtor-exportador. (...) (Acórdão nº 930301.623, de 29/09/2011).*

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA-PRIMA. BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. INCLUSÃO. CUSTOS RELATIVOS A ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. PRESCRIÇÃO. PRAZO QUINQUENAL. DECRETO 20.910/32. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 1.129.971 BA.**

*1. Ao analisar o artigo 1º da Lei 9.363/96, esta Corte considerou que o benefício fiscal consistente no crédito presumido do IPI é calculado com base nos custos decorrentes da aquisição dos insumos utilizados no processo de produção da mercadoria final destinada à exportação, não havendo restrição à concessão do crédito pelo fato de o beneficiamento o insumo ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda. Precedentes: REsp 752.888/RS, Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 25/09/2009; AgRg no REsp 1230702/RS, Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 24/03/2011; AgRg no REsp 1082770/RS, Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/11/2009.*

*2. A respeito do pleito de cômputo dos valores referentes à energia e ao combustível consumidos no processo de industrialização no cálculo do crédito presumido do IPI, o recurso especial não foi conhecido em face da ausência de prequestionamento. Nesta feita, a agravante limitou-se a repetir as teses jurídicas apresentadas no recurso especial, deixando de impugnar o fundamento específico da decisão hostilizada quanto ao ponto. Incidência da Súmula n. 182/STJ.*

*3. Em se tratando de ações que visam o reconhecimento de créditos presumidos de IPI a título de benefício fiscal a ser utilizado na escrita fiscal ou mediante ressarcimento, a prescrição é quinquenal. Orientação fixada pela Primeira Seção, por ocasião do julgamento do recurso especial representativo da controvérsia: REsp. Nº 1.129.971 BA.*

*4. Agravo regimental da Fazenda Nacional não provido e agravo regimental da contribuinte conhecido em parte e, nessa parte, não provido. (AgRg no REsp 1267805/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 22/11/2011)*

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial.

É como voto.

Desta forma, forte nas razões acima expostas, voto por dar provimento parcial ao recurso para dar direito ao crédito presumido referente à industrialização por encomenda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus – Redator designado