



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 13016.000007/2003-55  
**Recurso nº** 245.132 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-01.436 – 3ª Turma  
**Sessão de** 30 de maio de 2011  
**Matéria** IPI - Ressarcimento de crédito presumido - Apuração descentralizada x transferência de produção para outro estabelecimento da mesma firma.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PENASUL ALIMENTOS LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

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.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Marcos Tranchesi Ortiz, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

## Relatório

A decisão de primeira instância assim relatou os fatos:

*O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, para ressarcir o valor da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para a Seguridade Social (Cofins), incidentes nas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), empregados na industrialização de produtos exportados, relativo ao segundo trimestre de 2002, no valor de R\$ 234.938,52, conforme Pedido de Ressarcimento, da fl. 2, cumulado com o formulário Declaração de Compensação, da fl. 1, do referido crédito presumido do IPI, com débitos de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF).*

*O interessado apurou o valor do crédito presumido do IPI, citado no item precedente, pelo regime normal da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, conforme Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) nº 0000.100.2003.31297199, transmitida em 10 de fevereiro de 2003, segundo consta nas fls. 28.*

*Posteriormente, em 10 de fevereiro de 2004, o estabelecimento transmitiu a(s) DCTF(s) nº(s) 0000.100.2004.11887875, segundo consta nas fls. 27, 29 e 30, pela(s) qual(is) pretendeu retificar o valor do crédito presumido do IPI, referente ao mesmo trimestre, para R\$ 288.254,91, benefício que, dessa feita, foi apurado pelo regime alternativo da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001.*

*Além disso, o estabelecimento transmitiu, em 10 de fevereiro de 2004, o Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), das fls. 23 a 26, para compensar a diferença a maior do crédito presumido do IPI, decorrente da pretendida troca de regime de apuração, com débito(s) de sua responsabilidade, no mesmo valor.*

*O ressarcimento foi indeferido, em parte, pelo Despacho Decisório das fls. 31 a 33, da Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul, que reconheceu o direito ao crédito presumido do IPI apenas no valor originalmente solicitado, de R\$ 234.938,52, e homologou as compensações até o valor do crédito reconhecido. Em resumo, o referido despacho não admitiu a parcela do benefício, decorrente da alteração do regime de apuração do crédito presumido do IPI, externada na(s) DCTF(s) retificadora(s). A ciência do requerente ocorreu em 15 de janeiro de 2007, pelo que consta nas fls. 45 e 46.*

*Na seqüência, veio aos autos, no devido prazo, a manifestação de inconformidade, das fls. 47 a 60, firmada pela procuradora do estabelecimento, com mandato na fl. 62, e acompanhada por documentos. As alegações se acham resumidas adiante.*

*Diz o interessado que o parágrafo único do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 420, de 10 de maio de 2004, citado no Despacho Decisório, não admite a retificação da opção pelo regime alternativo da Lei nº 10.276, de 2001, para o regime normal da Lei nº 9.363, de 1996, mas não proíbe a retificação no sentido inverso (do regime normal, para o regime alternativo), efetuada no caso concreto.*

*A par disso, argumenta o interessado, caso a IN SRF nº 420, de 2004, realmente vedasse a retificação da opção, do regime normal, para o regime alternativo, esse ato não poderia retroagir, em prejuízo da retificação anteriormente formalizada pelo estabelecimento.*

*Sob outro ponto de vista, a manifestação de inconformidade considera que a IN SRF nº 420, de 2004, único fundamento da glosa contestada, é ato normativo que extrapolou o teor da Lei nº 10.276, de 2001, ao vedar a retificação da opção pelo regime alternativo de apuração do crédito presumido do IPI, vedação essa inexistente no plano legal.*

*O requerente afirma que, em si, a opção pelo regime de apuração do benefício em comento só é possível após o encerramento do ano-calendário, ocasião em que se torna possível aferir a modalidade mais vantajosa de cálculo do crédito presumido.*

*Por último, o interessado requer a procedência da sua manifestação de inconformidade, com o conseqüente reconhecimento do direito creditório referente à parcela glosada do crédito presumido do IPI.*

Julgando feito, a turma julgadora de primeira instância, manteve o indeferimento do pleito do sujeito passivo em acórdão assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002*

*CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.*

*É ineficaz a retificação de pedido de ressarcimento e de declaração de compensação, baseada em retificação também ineficaz do regime de apuração do crédito presumido do IPI, esta última por inobservância do prazo para opção e a primeira por não se destinar a corrigir inexatidão material, única hipótese admissível.*

*Solicitação indeferida.*

Inconformado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário, onde reedita, em síntese, os mesmos argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

O Colegiado *a quo*, deu provimento ao recurso voluntário sob o argumento de que a instrução normativa entra em vigor na data de sua publicação, não sendo válido

dispositivo que determina a retroatividade de sua eficácia restritiva para período anterior à sua publicação.

Regularmente intimada desse acórdão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresenta recurso especial, onde alega, em apertada síntese que a impossibilidade de mudança do regime já constava de diversos outros atos legais e normativos e que a IN/SRF nº 420/2004 veio apenas consolidar o que já constava em atos a ela precedentes.

O apelo da Fazenda Nacional foi admitido, nos termos do despacho de fls.140/141.

Contrarrazões do sujeito passivo vieram às fls. 145 a 161.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a matéria trazida a debate cinge-se à questão mudança de regime de apuração após realizada a opção por um dos dois regimes de apuração, o da Lei 9.363/1996 ou o alternativo trazido pela Medida Provisória 2.202/2001, cuja segunda reedição foi convertida na Lei 10.276/2001.

Tanto a Lei 9.363/1996 quanto a 10.276/2001 atribuíram à Administração Tributária a regulamentação do benefício. 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, 315 de abril de 2003 e, finalmente, 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<sup>1</sup>. 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-

<sup>1</sup> 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:

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

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<sup>2</sup> 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 feito 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 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 subsequentes.” (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, 315 de 2003, ambas comentadas linhas acima, e 420 de 2004

Ressalte-se, ainda, que a IN SRF nº 106/2001, que aprovou o Programa Gerador da DCTF 1.2., anotou nas instruções de preenchimento da “**Pasta - Crédito Presumido**”, vedação expressa para mudança de opção durante o ano calendário.

---

<sup>2</sup> Art. 16. Não será admitida a mudança de critério de apuração dentro de um mesmo ano-calendário.

Assim, deve-se concordar com a decisão de primeira instância quando afirma que:

*Os referidos atos normativos baixados pela SRF estabeleceram, em conformidade com os diplomas legais anteriormente citados e que lhes dão suporte, que a opção pelo regime alternativo abrange: o último trimestre-calendário do ano de 2001, se exercida nesse ano; todo o ano-calendário, se exercida nos anos subsequentes; e o período remanescente do ano-calendário, na hipótese de exercício quando do início de atividades da pessoa jurídica.*

*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 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.*

.....

*No caso concreto, a escolha do regime normal da Lei nº 9.363, de 1996, ocorreu na DCTF referente ao quarto trimestre de 2001 e a pretendida retificação, para o regime alternativo da Lei nº 10.276, de 2001, se deu em 2004, o que é realmente inadmissível.*

Em outro giro, deve-se ter presente que a Instrução Normativa SRF nº 376, de 23 de dezembro de 2003, dispõe em seu <sup>3</sup>art. 7º que, somente se admite a retificação de declaração de compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP, ou declarada em formulários, nos casos de inexatidões materiais verificadas no preenchimento de referido documento e, ainda, da não-ocorrência da hipótese prevista no <sup>4</sup>art. 8º dessa instrução normativa, qual seja, a retificação não será admitida quando tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado.

<sup>3</sup> Art. 7º A retificação de Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP 1.2 (ou versão anterior) ou elaborada mediante utilização dos formulários a que se refere o art. 3º somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento de referido documento e, ainda, da não-ocorrência da hipótese prevista no art. 8º.

<sup>4</sup> Art. 8º A retificação de Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP 1.2 (ou versão anterior) ou elaborada mediante utilização dos formulários a que se refere o art. 3º não será admitida quando tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado mediante a apresentação de referida Declaração de Compensação à SRF.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no caput, o sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar à SRF nova Declaração de Compensação.

Compulsando os autos, é indene de dúvida que a retificação feita pelo sujeito passivo não se prestava à correção de inexatidões materiais. Assim, não há como deixar de reconhecer a ineficácia da retificação da declaração de compensação objeto destes autos.

Esclareça-se, por oportuno, que, no caso presente, a autoridade fazendária não suprimiu nem restringiu o direito da autuada ao crédito presumido, até por que não o poderia fazer, mas em cumprimento às normas regulamentadoras desse benefício, indeferiu a alteração de regime efetuada fora dos limites permitidos.

Deve-se ainda ser lembrado que exemplo da Lei 9.363/1996 a Lei 10.276/2001 também delegou à autoridade fazendária, a regulamentação do benefício. Com base na delegação acima mencionada, foram expedidos diversos atos normativos, como são exemplos as Instruções Normativas comentadas nas linhas precedentes, para regulamentar as condições mínimas a serem cumpridas para a fruição do benefício fiscal sob exame. Assim, se o sujeito passivo não cumpre as determinações contidas nesses atos normativos emanados da autoridade competente, o resultado é o indeferimento do crédito pleiteado.

Não se alegue que a atribuição à Receita Federal da competência para editar esses atos normativos que disciplinaram as condições para a fruição do incentivo, seria inconstitucional ou ilegal, pois, a possibilidade de deslegalização ou de degradação do grau hierárquico encontra limites nas matérias constitucionalmente reservadas à lei.

A Constituição Federal, no tocante aos incentivos fiscais, só exige lei em sentido estrito, para sua concessão, nada dispondo sobre as condições a serem exigidas para a fruição e gozo. Por seu turno, o CTN, no artigo 97, onde elenca as matérias reservadas a lei, em sentido estrito, não menciona os requisitos para fruição dos incentivos fiscais. Com isso, tem-se que somente a concessão dos benéficos é reservada à lei em sentido estrito, a regulamentação não. Assim, se não existir reserva material de lei, pode o legislador atribuir à administração competência para disciplinar, por meio de ato normativo próprio, tais matérias. Como ocorreu no caso sob exame.

Por derradeiro, merecer ser lembrado que deslegalização em matéria tributária não é novidade em nossos tribunais, o STF, no julgamento do RE nº 140.699-1/Pernambuco, com base no excelente voto do Ministro Ilmar Galvão, julgou-a constitucional.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional para restabelecer a decisão de primeira instância que indeferiu o pleito do sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres