



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

Processo n° 13310.000029/00-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.249 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2018
Matéria RESSARCIMENTO - IPI
Recorrente CALÇADOS ANINGER NORDESTE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI N° 9.363, DE 1996. CUSTO DOS SERVIÇOS COM INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

O artigo 2º, da Lei nº 9.363, de 1996, é claro ao definir o que seria a base de cálculo: "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". Logo, é o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que perfazem a base de cálculo do crédito presumido, não há referência ao custo dos serviços na industrialização por encomenda.

Recurso Voluntário Provido em Parte. Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito de R\$ 58.232,53, do pedido de ressarcimento, nos exatos termos da diligência.

(assinatura digital)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinatura digital)

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza - Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, José Renato

Pereira de Deus, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Walker Araújo.

Relatório

Por bem transcrever os fatos, adota-se o relatório da DRJ/Belém, fls. 441 e seguintes¹:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI - referente ao primeiro trimestre de 2000 (fl. 01),— cumulado com pedidos de compensação (fls. 44 e 49) e declaração de compensação (fl. 283).

2. A Fiscalização, mediante Termo de Verificação Fiscal de fls. 67/96, propôs o indeferimento do pleito do contribuinte por entender que não houve a comprovação, através de documentos hábeis, do direito creditório alegado. A seguir, transcrevo excertos do referido termo:

[...]

A relação íntima e informal que o interessado mantém com o industrializador por encomenda, especialmente a COCALQUI — COOPERATIVA DE CALÇADOS QUIXERAMOBIM, compromete a identificação e comprovação do processo industrial, haja vista a irregular emissão de Notas Fiscais, bem como seu registro, o que leva a situações absurdas, como: não haver produto industrial saído do industrializador por encomenda, haja vista a ANIGER considerá-lo apenas como um prestador de serviços. (fl. 77)

[...]

Por fim, o interessado admira-se, e isto é surpreendente, do Agente Fiscal afirmar que é exigível que todas as operações do Interessado possam ser identificadas e comprovadas pelos documentos fiscais previstos na legislação, desde a aquisição de mercadorias, passando pela utilização destas mercadorias como insumos nos processo industrial até o resultado da operação, o produto final, sua saída do estabelecimento industrial, talvez considerasse não estar obrigado ao cumprimento da Lei, às obrigações fiscais que qualquer contribuinte deve cumprir, de forma a poder comprovar, através de Documentos e Livros Fiscais hábeis, suas operações, inclusive para pleitear o ressarcimento de créditos alegados. (fl. 80)

[...]

Quanto à documentação fiscal, deveria entrar insumo no estabelecimento industrializador e sair produto, com sua devida Descrição, considerando-se a Classificação Fiscal atribuída ao produto pela TIPI, aprovada pelo Decreto n°2.637, de 10 de dezembro de 1996, devidamente registradas nas NF: as notas fiscais deveriam atender a esta operação, operação de

¹ Todas as páginas, referenciadas no voto, correspondem ao e-processo.

industrialização, definida nos artigos seguintes do RIPI/98: (fl. 85)

[...]

Não fosse a declaração do Representante da Empresa, já citada, "Fosse a industrialização realizada internamente, na própria Aniger, igualmente impossível seria a prestação das informações solicitadas", debitaríamos totalmente, como já afirmamos, a dificuldade encontrada nos procedimentos legais de identificação e comprovação do processo industrial que o Interessado alega realizar à relação íntima e informal que o mesmo mantém com o industrializador por encomenda, no caso, a Cocalqui — Cooperativa de Calçados Quixeramobim (que, inclusive, situa-se num edifício logo à frente da sede da Calçados Aniger Nordeste Ltda, como se fora mesmo apenas um outro galpão da mesma, inclusive com acesso por ela controlado), a uma lógica de mercado nos procedimentos do Interessado, que desconhece a Legislação vigente, atenderia a uma grande operação de industrialização com finalidade de exportação, todas as etapas gerenciadas pela Calçados Aniger Nordeste Ltda, muitas vezes fora dos limites da sua competência e do seu estabelecimento industrial, especialmente no caso da industrialização realizada pela Cooperativa, que recebe treinamento do Interessado, trabalha sobre sua supervisão, executa industrialização por encomenda com máquinas cedidas, pela Aniger, em regime de comodato, que também fornece equipamento, inclusive de segurança, partes para manutenção do maquinário ou do galpão industrial, como pode ser verificado nas NF de Saída, CFOP 5.93 — Remessa para Industrialização, 2530, 2547, 2610, 2545, 7419, 7414, 7399, 7389, 7388, 2703, 2580, 2678 (cópias anexas). , que enviam para a Cocalqui itens como "escova", "esmeril p/ máquina de chanfrar", "eletrodos", "martelos", "caneta para riscar couro", "pistola para aplicar cola", "tesouras", "navalha p/ máquina", "tacha de máquina", "bandeja de produção", "copo p/ solvente", "afiador de faca", "pincel", "balde de plástico", "rolinho para máquina de chanfrar", "osso de boi (?)", "pedra de peparação (sic)", "sacos de pano", "sacos plásticos", "furador de aço", "chave de fenda", "óculos de proteção"; essa confusão entre o Interessado, Encomendante, e o Industrializador por encomenda termina por contaminar mesmo sua percepção (da Aniger), do que sejam insumos, simplesmente, haja vista na "Relação das matérias-primas (sic), adquiridas no mercado interno (...) considerados nos pedidos de ressarcimento de Crédito Presumido — IPI", estarem listados itens como "máquina p/fita gomada" ou "máquina p/ fechar corrugado" (vide anexo), que devem ter sido enviadas para a Cooperativa (haja vista ser ela quem utiliza referidas máquinas no processo industrial), e, por isto, considerados insumos. (fls. 89/90)

[...]

Esgotadas as possibilidades de atendimento às solicitações, de forma a verificar o direito material mesmo, do

Interessado, aos créditos alegados, buscamos, diretamente junto aos livros e documentos fiscais disponibilizados, comprovar o processo industrial, segundo afirma realizar, efetuado pela Calçados Aniger Nordeste Ltda, basicamente operações de industrialização por encomenda, de forma tal, legal, que nos permitisse a aplicação das legislações do Crédito Presumido — IPI (Lei 9.363/96 e Portaria MF 38/97) e do Ressarcimento — IPI previsto no art. 11 da Lei 9.779/99 e IN/SRF 033/99. Foram examinados vários períodos, para exemplificar o que encontramos apresentamos a seguir o que verificamos no período dezembro de 2000 a janeiro de 2001, anexada a documentação comprobatória:

1. Começando pelo Livro Registro de Inventário- modelo 7 da Calçados Aniger Nordeste Ltda (cópia anexa), verificamos, logo de início, que **os produtos semi-acabados e os produtos acabados, registrados em 31 de dezembro de 2000, não receberam a devida Classificação Fiscal, restaram declarados, apenas, com seus nomes comerciais;**

2. Como pode ser verificado no Livro Registro de Inventário - modelo 7, da Calçados Aniger-Nordeste Ltda (cópia anexa), em 31 de dezembro de 2000 não constava registrado neste livro nenhum item discriminado como "Tamanco de Couro Bovino p/ Senhoras c/Solado Sint" ou "Sandálias de Couro p/Senhoras c/Solado Sintético". As primeiras Notas Fiscais emitidas em janeiro de 2001 pela Cocalqui — Cooperativa de Calçados Quixeramobim, que seria o Industrializador por Encomenda principal do Interessado, quem finalizaria a operação por encomenda, o processo industrial da Aninger, portanto, foram as 324 e 326, canceladas, e as 327 a 335, todas no dia 25.01, no entanto, já em 3 de janeiro de 2001 saíram do Estabelecimento Industrial da Aniger 3.300 pares de "Tamanco de Couro Bovino p/ Senhoras c/Solado Sint" e 4.734 pares de "Sandálias de Couro p/Senhoras c/Solado Sintético", de acordo com a NF CFOP 7.11 — 3727 e 3729 (cópias anexas), respectivamente, itens que continuariam saindo, no mês;

3. Ou seja, saíram até o dia 24 de janeiro, sem constarem registrados, em 31 de dezembro de 2000, no Livro Registro de Inventário — modelo 7, da Calçados Aniger Nordeste Ltda, sem constar registrado em seu Livro Registro de Entrada — modelo 1, o que quer que seja enviado do Industrializador por Encomenda (como pode ser verificado na cópia anexa, as NF 327, 328, 330, 331, 334 e 335 estão — em de acordo com a data de emissão e do registro no Livro Registro de Saídas — modelo 2, da Cocalqui Cooperativa de Calçados Quixeramobim, cópia anexa — registradas no dia 25 de janeiro), portanto, **sem origem comprovada,** do Estabelecimento Industrial do Interessado, CFOP 7.11 — Venda Exportação, 59.754 pares de calçados;

4. Desta forma, mesmo se fosse possível considerar o que quer que seja que retornou da Cocalqui pudessem ser "Sandálias de Couro p/Senhoras c/Solado Sintético" e "Tamanco de Couro Bovino p/ Senhoras c/Solado Sint", ainda assim **não seria possível confirmar o que o Representante da Empresa considera o necessário e suficiente para comprovar o processo de industrialização, a verificação da "identidade entre**

quantidades iniciais e finais de matéria-prima revelam o que, de fato, é consumido no processo, e é isso que, certamente, interessa para a fiscalização", haja vista haver saída, venda para exportação, de produtos sem origem comprovada, ou seja, no que diz respeito ao argumento do Interessado, os insumos que comporiam ou teriam sido consumidos na fabricação destes produtos, matérias-primas finais, não teriam origem comprovada, não podendo, assim, ser identificados e conferidos em quantidade com quaisquer matérias-primas iniciais. (fls. 90/92)

Assim, em verificação mesmo do direito material, parece-nos bastante o que aqui expusemos e anexamos, como prova de que o Interessado não vem sendo capaz de apresentar os documentos hábeis comprobatórios do processo industrial a que teriam sido submetidos os insumos considerados nos Pedidos de Ressarcimento, que teriam, segundo alega, dado origem a produtos finais saídos de seu estabelecimento industrial e, segundo ainda alega, exportados. (fl. 96)

3. Com base no Termo de Verificação Fiscal de fls. 67/96 e na Informação Fiscal de fls. 284/285, a Delegada da Receita Federal do Brasil em Fortaleza indeferiu (fl. 286) o pedido de ressarcimento de fl. 01, no valor de R\$71.140,09, e não homologou as compensações vinculadas a este processo.

4. Irresignado com a decisão da qual tomou ciência em 13.12.2006 (fl. 288), o contribuinte interpôs manifestação de inconformidade em 22.12.2006 (fls. 284/320) alegando:

a) Que teria havido homologação tácita das compensações que constam dos pedidos de fls. 44 e 49;

b) Que o Agente Fiscal, com um pouco mais de bom senso, com base nos dados que sempre estiveram à sua disposição, poderia constatar onde, e para que finalidade, teriam sido utilizados todos os insumos adquiridos;

c) Que, para comprovar o crédito presumido alegado, o Agente Fiscal deveria ter verificado:

1. Se as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem, informadas pelo contribuinte com direito ao crédito foram adquiridas no mercado nacional.

2. Se as aquisições mencionadas, no item anterior, estão suportadas por documentos fiscais hábeis, idôneos e se estavam devidamente registradas nos livros fiscais e contábeis.

3. Se as exportações informadas foram, efetivamente, realizadas (Registro de Exportação — RE e SD).

4. Se as receitas totais correspondem com a realidade informada pelo Contribuinte em outras obrigações acessórias, como, por exemplo, na DIRPJ.

5. Se o cálculo da relação Receita de Exportação/Receitas Totais foi realizado corretamente.

6. Por fim, se o cálculo do Crédito Presumido informado pela Contribuinte estava correto.

d) Que o Auditor-Fiscal não teria verificado as centenas de notas fiscais de compra de matérias-primas e de demais insumos de produção colocadas à sua disposição;

e) Que o Auditor-Fiscal não teria verificado dezenas de notas fiscais de exportação, B/Ls, R.Es, SDs, contratos de câmbio de exportação, etc;

f) Que o crédito presumido deveria ser calculado com base nas aquisições de insumos e no percentual de participação das receitas de exportação na receita total da empresa exportadora, não havendo necessidade de se saber quais teriam sido os insumos aplicados nas exportações realizadas;

g) Que o valor dos insumos poderia ser calculado somando-se o estoque inicial no início de um determinado período às aquisições, e diminuindo-se as saídas não aplicadas na produção e o estoque final do mesmo período;

h) Que a solicitação de documentos feita pelo Auditor-Fiscal somente poderia ter sido realizada por alguém com algum distúrbio psíquico ou de má-fé;

i) Que teria disponibilizado ao Auditor-Fiscal os seguintes documentos, os quais seriam mais do que suficientes para confirmar as exportações realizadas e a aquisição dos insumos utilizados na produção: livros fiscais de entradas e saídas de mercadorias, livros de inventário, documentos comprobatórios da efetivação da exportação (RE, SD, BL, Contrato de Câmbio), livros diário e razão e fichas técnicas de produção;

j) Que se a Fiscalização tinha alguma dívida em relação a quais insumos e suas respectivas quantidades foram utilizadas na fabricação dos calçados exportados, bastaria ter multiplicado a quantidade de calçados exportados de cada modelo pela quantidade de insumos definidos nas fichas de custos dos materiais por modelo;

k) Que os pedidos de ressarcimento de crédito presumido de IPI requeridos antes de 2001 teriam sido deferidos.

5. Por fim, requereu o contribuinte:

a) Que fosse realizada perícia para esclarecer os quesitos que constam das fls. 318/319;

b) Que as compensações que constam dos documentos de fls. 44 e 49 fossem consideradas tacitamente homologadas;

c) Que fosse reformada a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza para se deferir o pedido de ressarcimento e homologar as compensações vinculadas a este processo;

d) Que o valor a ser ressarcido fosse atualizado pela taxa SELIC desde a data do protocolo do processo até a data do efetivo ressarcimento.

A DRJ/Belém julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

Ementa:

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Consideram-se tacitamente homologadas as compensações declaradas que não forem apreciadas pela autoridade administrativa dentro do prazo de cinco anos contados da data da protocolização do pedido de compensação.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. LIQUIDEZ E CERTEZA. *O ressarcimento autorizado pelo art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária que rege a matéria. Na ausência de provas nos autos que indiquem a certeza e a liquidez do crédito pleiteado, impõe-se o indeferimento do pleito.*

Não houve a interposição de recurso de ofício, pois o valor das compensações deferidas não ultrapassou o valor de alçada, mas a contribuinte, irressignada, apresentou recurso voluntário, fls. 665/705, no qual repisou a argumentação da manifestação de inconformidade.

Os autos subiram a este Egrégio Tribunal Administrativo, onde o feito foi convertido em diligência, Resolução **3302-000.124**, Redatora designada **Fabiola Cassiano Keramidas**, nos seguintes termos:

Desta forma, com fundamento na verdade material e, na intenção de clarear os fatos a serem julgados, voto em converter o presente julgamento em diligência, concedendo oportunidade à Recorrente para responder seus próprios quesitos e outros a seguir apresentados.

Para tanto, a Recorrente deverá ser intimada para, no prazo de 30 dias, apresentar à autoridade administrativa os documentos necessários para responder os questionamentos abaixo realizados, sendo que a autoridade administrativa competente deverá

analisar a documentação apresentada com a finalidade de responder aos quesitos:

1. As matérias-primas, materiais de embalagem e outros insumos de fabricação, utilizados pela Calçados Aniger Nordeste Ltda, na fabricação dos seus produtos finais, foram adquiridas através de documentação hábil e idônea?

2. *Os documentos fiscais, relativos às aquisições acima mencionadas, estão devidamente escriturados nos livros fiscais e contábeis da empresa? De que forma?*
3. *Quais os percentuais de exportação da empresa, em relação às receitas operacionais brutas dos anos de 2000, 2001 e 2002?*
4. *As exportações acima mencionadas estão devidamente contabilizadas?*
5. *Quais os documentos que serviram de base para a contabilização dessas exportações?*
6. *Existem contratos de câmbio, correspondentes aos recebimentos dos valores exportados pela Contribuinte ? Eles estão contabilizados?*
7. *As exportações declaradas pela empresa estão registradas no Siscomex, como efetivamente exportadas (RE e SD) ?*
8. *Existem fichas técnicas que demonstram quais materiais são utilizados na fabricação dos calçados? Caso positivo dê exemplo de fato concreto.*
9. *É possível se fazer uma correlação entre as matérias-primas e outros materiais adquiridos pela empresa e os produtos por ela exportados? Como poderia ser feita essa correlação?*
10. *A Recorrente deverá, ainda, apresentar planilhas indicativas dos insumos, por quantidade/espécie/data de entrada/data de saída correlacionando com os produtos finais, e indicando ainda a quantidade/espécie/data de saída do produto final. Neste ponto a Recorrente deverá fornecer as informações necessárias para convencer estes Julgadores de que o sistema de controle de estoque por ela adotado deve ser considerado. A autoridade administrativa deverá analisar as planilhas apresentadas e elaborar parecer conclusivo sobre as pretendidas comprovações, no sentido de esclarecer que são suficientes para se aferir a utilização dos insumos (ainda que quantitativa ou percentualmente) nos produtos finais.*
11. *A contabilização das aquisições de matéria-prima, material de embalagem e outros insumos, bem como a sua utilização na formação dos produtos (calçados) pode ser considerada adequada, com base nos princípios contábeis geralmente aceitos?*

Sobreveio a informação fiscal, fls. 1220 e seguintes, e após a manifestação da contribuinte, fls. 1471 e seguintes.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Relatora.

1. Dos requisitos de admissibilidade

Trata-se de recurso voluntário, apresentado tempestivamente, em relação à matéria que compete a este colegiado.

2. Do mérito

2.1. Crédito presumido - Lei nº 9.363, de 1996

A Recorrente pleiteia pelo crédito presumido de IPI, que é decorrente das aquisições no mercado interno, no primeiro trimestre de 2000, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Explica que é uma indústria de calçados, cuja totalidade da produção era, na época do pedido de ressarcimento, destinada à exportação.

Relata detalhadamente como ocorreu a fiscalização em relação a sua produção e, posteriormente, as etapas do seu processo produtivo, afirmando que não respondeu apenas um termo de intimação fiscal, mas que provou o seu processo produtivo, sendo que não merece prosperar a decisão da DRJ/Belém que afirma que o pedido de ressarcimento em relação ao crédito de IPI não foi concedido por falta de prova de utilização dos insumos no processo produtivo.

Afirma que o artigo 2º, da Lei nº 9.363, de 1996, em nenhum momento, menciona os vocábulos "consumido" ou "utilizado", sendo que a base de cálculo é o valor total das aquisições. Esclarece que a base do incentivo como sendo o "consumo" dos insumos foi introduzido com o advento da Portaria MF nº 38, de 1997. Explica como pode fazer prova do que foi utilizado através da movimentação de estoque e faz longa explanação de como ela conseguiu provar que faz jus ao crédito. Pleiteia por pedido de perícia.

Da legislação em relação ao crédito presumido de IPI, tem-se que:

Lei nº 9.363, de 1996

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

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.

(grifos não constam no original)

Posteriormente, sobreveio a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, que regulamentou a apuração do crédito:

Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, a empresa ou o estabelecimento produtor e exportador deverá:

I - apurar o total, acumulado desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção;

II - apurar a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito;

III - aplicar a relação percentual, referida no inciso anterior, sobre o valor apurado de conformidade com o inciso I;

IV - multiplicar o valor apurado de conformidade com o inciso anterior por 5,37% (cinco inteiros e trinta e sete centésimos por cento), cujo resultado corresponderá ao total do crédito presumido acumulado desde o início do ano até o mês da apuração;

V - diminuir, do valor apurado de conformidade com o inciso anterior, o resultado da soma dos seguintes valores de créditos presumidos, relativos ao ano-calendário:

a) utilizados para compensação com o IPI devido;

b) ressarcidos;

c) com pedidos de ressarcimento já entregues à Receita Federal.

§ 2º O crédito presumido, relativo ao mês, será o valor resultante da operação a que se refere o inciso V do parágrafo anterior.

(...)

§ 5º A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial da pessoa jurídica, que permita, ao final de cada mês, a determinação das quantidades e dos valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção durante o período.

§ 6º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá manter sistema de controle permanente de estoques, no qual a avaliação dos bens será efetuada pelo método da média ponderada móvel ou pelo método denominado PEPS, no qual se considera que as saídas das unidades de bens seguem a ordem cronológica crescente de suas entradas em estoque.

§ 7º No caso de pessoa jurídica que não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, a quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção, em cada mês, será apurada somando-se a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo-se, do total, a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas na produção e as transferências.

§ 8º Na hipótese do parágrafo anterior, a avaliação das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção, durante o mês, será efetuada pelo método PEPS.

(...)

§ 14. A empresa deverá manter em boa guarda as memórias de cálculo dos créditos presumidos e, se não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, as respectivas relações de quantidades e valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens em estoque no final de cada período de apuração.

(grifos não constam no original)

No caso em análise, em virtude da Resolução **3302-000.124**, Redatora designada **Fabiola Cassiano Keramidas**, fls. 616 e seguintes, que converteu o feito em diligência para melhor análise da produção probatória, acostada pela Recorrente, as argumentações em relação à avaliação dos documentos encontram-se superadas.

Do resultado da diligência, extraem-se os seguintes trechos da informação fiscal, fls. 1220 e seguintes:

O contribuinte apresentou, em resposta ao Termo de Intimação, uma amostragem das notas fiscais de entrada (janeiro de 2000), suficiente para podermos afirmar que o contribuinte adquiriu insumos utilizados para a fabricação de calçados. Os valores registrados em sua Escrituração Fiscal do IPI são compatíveis com as aquisições demonstradas.

Também é possível afirmar que a empresa, de fato, exportou produtos acabados (sapatos). Constam nos sistemas aduaneiros da Receita Federal do Brasil, valores de exportação direta compatíveis com os valores declarados (eventuais diferenças podem ser atribuídas à diferenças na taxa de câmbio utilizada). Cabe observar que essas informações foram recentemente disponibilizadas para consulta dos servidores, não sendo informação disponível à época do procedimento fiscal originário. O contribuinte apresentou ainda memorandos de exportação da comercial exportadora GVD Trading (CNPJ 87.524.609/0001-48), para as quais há notas fiscais de venda no período analisado.

As exportações declaradas na apuração do crédito de IPI da empresa encontram-se registradas em seu Livro de Registros de Apuração de IPI.

Não tendo sido encontrados indícios de outras receitas, considerou-se os valores registrados no RAIPI para fins de apuração do percentual de exportações em relação à receita bruta, adotando-se o percentual informado pelo contribuinte na apuração do crédito presumido de IPI (99.9912% para o primeiro trimestre de 2000).

Considerando-se idôneos os registros de sua Escrituração Fiscal, é possível calcular a relação percentual de compras de insumos com direito ao crédito sobre as compras totais de insumos (Matéria-prima, Produtos Intermediários e Material de Embalagem - MP, PI e ME). O contribuinte informou na Apuração do Crédito Presumido constante em sua Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) o valor total de compras de MP/PI/ME no valor de R\$ 1.355.918,58. Segundo o memorial de cálculo apresentado nas planilhas entregues pelo contribuinte em resposta ao Termos de Intimação 219/2017 foram considerados os seguintes valores de aquisições em cada um dos CFOP considerados:

(...)

O contribuinte utilizou indevidamente, na apuração do crédito presumido de IPI, os serviços de industrialização por encomenda por ela tomados (R\$ 243.434,13 registrados no CFOP 1.13), uma vez que não podem ser considerados na apuração definida pela Lei 9.363/96. Assim sendo, deveria ter considerado apenas o valor de R\$ 1.112.484,45 para o período considerado (1º trimestre de 2000).

Também o Livro de Registro de Apuração do IPI - RAIPI - do contribuinte (fls. 19 a 48) contém registros de valores de compras totais para industrialização que totalizam R\$ 1.233.677,24.

(...)

Dessa forma o percentual de MP, PI e ME adquiridos relativamente ao total de compras de insumos para a industrialização resulta em 90,18% (R\$ 1.112.484,45 / R\$ 1.233.677,24), que é compatível com a situação concreta apresentada, qual seja: existe comprovação amostral de que a empresa adquiriu insumos para produção de calçados, e também de que exportou produtos acabados (que respondem por quase 100% de suas receitas vendas). É razoável supor que o contribuinte efetivamente tem como atividade a fabricação de calçados, ainda que por meio de industrialização por encomenda efetuada por terceiros (existe também comprovação da contratação de serviços de industrialização por encomenda, conforme amostragem de notas fiscais presentes no processo).

A apuração do Crédito Presumido de IPI, levando em conta os critérios adotados nesta Informação Fiscal encontra-se abaixo:

(...)

Observa-se que não houve variação de estoque significativa, de forma a aumentar o valor do crédito (ao contrário, o valor de crédito foi ligeiramente reduzido em razão do pequeno aumento do estoque de matéria-prima).

Portanto, desconsiderando-se a industrialização por encomenda na apuração do Crédito Presumido de IPI, encontrou-se a diferença de R\$ 12.907,56, relativamente ao crédito originalmente pleiteado pelo contribuinte (R\$ 71.140,09)

Cabe observar ainda que o Acórdão nº 01-9.106 da 3ª Turma da DRJ - Belo Horizonte de 28/08/2007 homologou tacitamente as compensações (sic) declaradas nos valores de R\$ 67.810,41 (cód. tributo 6773, período de apuração 12/2000) e R\$ 1.154,10 (cód. tributo 1708, PA 04/07/2001).

(...)

(grifos não constam no original)

Houve manifestação por parte da contribuinte, fls. 1471 e seguintes, que se insurge em relação ao relatório, acima colacionado, por entender que o valor cobrado pela industrialização por encomenda deve integrar a base de cálculo do crédito presumido pela Lei nº 9.363, de 1996.

No caso do valor total de R\$ 71.140,09 do crédito pleiteado, a fiscalização, por meio da informação fiscal acima colacionada, desconsiderou o valor de R\$ 12.907,56, pois se refere ao valor dos serviços de industrialização por encomenda por ela tomados, sendo que é importante considerar que a DRJ/Belém homologou tacitamente as compensações declaradas de R\$ 67.810,41 e R\$ 1.154,10.

O cerne da controvérsia, então, é o valor dos serviços de industrialização por encomenda, se este valor pode ou não integrar a base de cálculo para a obtenção do crédito presumido.

O artigo 2º, da Lei nº 9.363, de 1996, é claro ao definir o que seria a base de cálculo: "*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***". Logo, é o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que perfazem a base de cálculo do crédito presumido, não há referência ao custo dos serviços na industrialização por encomenda. Não há como ampliar a base de cálculo em concessão de crédito presumido, portanto, correta a orientação da fiscalização em reconhecer apenas R\$ 58.232,53.

No mesmo sentido, já decidiu o ilustre Conselheiro **José Fernandes do Nascimento**, acórdão **3102-002.012**, cuja ementa é colacionada abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1998

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. CONCEITO DE INSUMO NA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DA LEI 9.363/1996.

1. Para efeito de apuração do crédito presumido do IPI, segundo os critérios estabelecidos na Lei nº 9.363, de 1996, são considerados insumos as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem adquiridos no mercado interno e utilizados no processo fabricação de produto exportado.

2. Também se incluem no conceito de insumos, para o mesmo efeito, os produtos não registrados no ativo permanente que, embora não integrando o novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. BASE DE CÁLCULO. CUSTO COM ENERGIA ELÉTRICA E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. IMPOSSIBILIDADE.

Por não atender o conceito de insumo da Lei nº 9.363, de 1996, os custos de aquisição de energia elétrica e de prestação de serviços de industrialização por encomenda não integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

ICMS. VALOR DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS DE COMPRA. INCLUSÃO NOS CUSTOS DOS INSUMOS. PREVISIBILIDADE.

Para efeito do cálculo do crédito presumido do IPI, o valor do ICMS destacados nas notas fiscais de compra não se exclui dos custos das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem aplicados na produção de produto exportado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Diante do exposto, reconhece-se o valor de R\$ 58.232,53, do pedido de ressarcimento, nos exatos termos da diligência, destacando-se que a DRJ/Belém homologou tacitamente as compensações declaradas de R\$ 67.810,41 e R\$ 1.154,10.

2.2. Alteração dos critérios

A Recorrente insurge-se, porque obteve em outros processos administrativos de pedido de ressarcimento, em condições idênticas, deferimento ao seu direito de crédito. No caso, ela afirma que a DRF/Fortaleza e a DRJ/Belém alteraram os critérios. Afirma que exportou milhões de calçados e é uma empresa sólida no mercado.

A argumentação da Recorrente não merece prosperar, uma vez que não se pode fundamentar mudança de critério jurídico², quando se está diante de uma atividade de

² Código Tributário Nacional

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

hermenêutica do delegado ou do julgador, sendo que, no caso, não se está diante de alteração de critério, mas do livre convencimento motivado.

No caso a DRF/Fortaleza e a DRJ/Belém entenderam que a Recorrente não havia provado de modo adequado o seu direito ao crédito, visão que foi superada, neste egrégio Tribunal Administrativo, uma vez que o feito foi convertido em diligência, justamente, para análise das provas e a fiscalização assim o fez, resultando em uma análise final dos créditos. Portanto, improcedente a alegação da Recorrente, encontrando-se superada.

2.3. Da Taxa Selic

A Recorrente entende que os ressarcimentos devem ser efetivados com a devida atualização monetária dos seus valores, utilizando-se para tanto o mesmo índice de atualização aplicado pela Fazenda Nacional, quando do recebimento dos tributos pagos após o seu vencimento (Taxa Selic), sendo uma questão de isonomia e moralidade.

A partir do **Resp 993.164/MG**, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, percebe-se a incidência da Taxa Selic para o caso em análise:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

(...)

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro

de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

Portanto, de acordo com o entendimento do REsp 993.164/MG, julgado sob o regime de repetitivo, a oposição de ato estatal, autoriza a incidência da aplicação da Taxa SELIC na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco, no caso, o despacho decisório. No caso em análise, **como o crédito reconhecido foi compensado, há perda de objeto** em relação a tal aspecto.

3. Conclusão

Por todo o exposto, conheço o recurso voluntário e, no mérito, concedo provimento parcial para reconhecer o crédito de R\$ 58.232,53, do pedido de ressarcimento, nos exatos termos da diligência.

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza