



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

Processo n° 13502.720615/2016-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.925 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2019
Matéria IPI - CRÉDITO PRESUMIDO -RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
Recorrente FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

DESPACHO DECISÓRIO REVISOR. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PODER DE AUTOTUTELA

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. É possível a revisão de ofício de despacho decisório anterior dentro do prazo de prescrição administrativa e com base no princípio da autotutela estatal. Aplicação ao caso da Súmula n° 473 do Supremo Tribunal Federal - STF.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PREVISÃO NOS ARTS. 1º, IX, 11, 11-A E 11-B DA LEI N. 9.440/1997. IDENTIDADE. INTERPRETAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS. FINALIDADE DA LEI. PREVISÃO NA LEI DE RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 74 DA LEI N. 9.430/1996. LIMITAÇÃO DA APLICAÇÃO DA LEI GARANTIDORA DO RESSARCIMENTO. ATO INFRALEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

As disposições dos arts. 1º, IX, 11, 11-A e 11-B, todos da Lei n. 9.440/1997, tratam do mesmo incentivo fiscal.

Não existe fundamento teleológico para entender que o incentivo fiscal permitiria apenas o abatimento com débitos do IPI e o acúmulo do saldo credor do imposto.

Interpretação de que os dispositivos da Lei n° 9.440/97 (art. 1º, IX, art. 11, art. 11-A e art. 11-B) guardam identidade, que atende ao desiderato da lei.

Havendo a identidade de benefícios os arts. 11-A e 11-B não são benefícios que devam ser considerados como em compartimento estanque em relação ao

art. 1º, IX, da Lei n. 9.440/1997. Com a identidade de benefício, é possível o aproveitamento e lastro legal que possibilita o ressarcimento.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NOS ARTS. 1º, IX, 11, IV, E 11-A, DA LEI Nº 9.440/1997. APURAÇÃO SOBRE O FATURAMENTO DA REVENDA DE BENS IMPORTADOS. DESCABIMENTO.

É descabida a apuração do crédito-presumido de IPI de que tratam os arts. 1º, inciso IX, 11, inciso IV, e 11-A da Lei nº 9.440/1997, em relação à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre ao faturamento auferido com a revenda de veículos importados.

ARTS. 1º, IX, 11, IV, E 11-A, DA LEI Nº 9.440/1997. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS. VINCULAÇÃO AO MÉTODO ADOTADO PELA MATRIZ.

O método utilizado pelo estabelecimento beneficiado com o crédito presumido de IPI previsto nos arts. 1º, inciso IX, 11, inciso IV, e 11-A, da Lei nº 9.440/1997, para determinar, no cálculo do incentivo, os créditos da não-cumulatividade de contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS referentes aos insumos aplicados na industrialização dos bens incentivados é vinculado àquele adotado pela matriz para calcular os créditos destes mesmos insumos na apuração centralizada das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

RECEITAS AUFERIDAS NAS VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

A discussão quanto à equiparação das referidas receitas se encontra pacificada pelo Ato Declaratório PGFN 4/17. É de se equiparar as receitas auferidas nas vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus ZFM às receitas de exportação para afastar a tributação pelo PIS e pela Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que a acolheram. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à preliminar, o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito de a Recorrente apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS, na forma prevista no art. 11-A da Lei nº 9.440/1997 e para considerar as vendas à Zona Franca de Manaus como equivalente a receitas de exportação.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovanni Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em sede de Manifestação de Inconformidade, o qual está consignado nos seguintes termos:

"Trata-se de Manifestação de Inconformidade, fls. 87/131, interposta aos 16/06/2016, fl. 86, contra o Despacho Decisório de fls. 70/71, do qual a contribuinte foi cientificada aos 18/05/2016, fl. 84, que deferiu, parcialmente no valor de R\$ 51.268.340,44 o Pedido de Ressarcimento de IPI, no valor de R\$ 89.598.430,93, relativo ao 3º trimestre de 2012.

I. Do Termo de Verificação Fiscal:

2. O Termo de Verificação Fiscal de fls. 03/68, no qual se embasou sobredito Despacho Decisório, registra que a contribuinte, fabricante de veículos automotores com fábricas em diversas cidades, dentre as quais a de Camaçari/BA, apresentou Pedidos de Ressarcimento – PER e Declarações de Compensação – DCOMP alusivos a créditos relativos aos 2º trimestre de 2012 ao 4º trimestre de 2014, nos valores descritos na planilha a seguir:

Número do PER	Data	Período	Valor	Processo
37585.13898.230712.1.1.01-0606	23/07/2012	2º TRIM/2012	44.703.301,80	13819.902242/2014-71
01014.89965.210113.1.5.01-1235	21/01/2013	3º TRIM/2012	89.598.430,93	13502.720615/2016-12
15522.47643.220113.1.1.01-7764	22/01/2013	4º TRIM/2012	247.455.099,18	13819.903984/2014-13
39626.95997.230413.1.1.01-0787	23/04/2013	1º TRIM/2013	169.267.763,34	13819.903985/2014-68
09289.08307.300713.1.1.01-0522	30/07/2013	2º TRIM/2013	221.027.568,04	13819.903986/2014-11
15480.79614.231013.1.1.01-5692	23/10/2013	3º TRIM/2013	176.753.369,18	13819.903987/2014-57

Número do PER	Data	Período	Valor	Processo
05089.57280.240114.1.1.01-6703	24/01/2014	4º TRIM/2013	267.615.666,76	13819.903988/2014-00
32212.68538.290414.1.1.01-0054	29/04/2014	1º TRIM/2014	142.920.676,97	13819.903989/2014-46
35800.96757.280814.1.1.01-8807	28/08/2014	2º TRIM/2014	152.466.752,70	13819.903990/2014-71
21063.36579.311014.1.1.01-1371	31/10/2014	3º TRIM/2014	275.550.418,41	13819.903991/2014-15
12106.40129.230115.1.1.01-9850	23/01/2015	4º TRIM/2014	364.825.048,48	13819.905567/2015-96

3. Esclarece o TVF que os valores objeto dos PER e DCOMP tratados nos processos acima se referem a: (i) crédito básico disciplinado pela Instrução Normativa SRF nº 33/99; (ii) crédito presumido de IPI, em montante equivalente a três por cento do valor do imposto destacado na nota fiscal, em conformidade com o art. 56, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e (iii) crédito presumido de IPI previstos nos arts. 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97.

4. Reporta que os créditos acima foram analisados, tendo sido detectado que estavam corretos os valores do crédito básico, do crédito presumido previsto no art. 56, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o crédito presumido de IPI de que cuida o art. 11-B, da Lei nº 9.440/97, mas que, quanto ao crédito-presumido do art. 11-A, desta Lei, foram detectadas irregularidades, consistentes no cálculo do incentivo em relação à revenda de produtos importados e, ainda, na apuração de créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em desacordo com a legislação aplicável.

1.1. Da indevida apuração do benefício em relação à revenda de veículos importados:

5. Explica o TVF que o incentivo fiscal previsto no art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, equivale a um percentual sobre o valor da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas em cada mês sobre as receitas de vendas no mercado interno. Tal benefício, inicialmente atribuído à TROLLER VEÍCULOS ESPECIAIS LTDA, foi transferido, após a incorporação desta pessoa jurídica pela autuada, ao estabelecimento desta em Camaçari pelo Termo de Compromisso de Rerratificação ao Termo Aditivo de Ratificação de Habilitação MDIC/SDP/Nº 168/I/02, de 28/02/2002.

6. Reproduz os arts. 1º (caput e inciso IV e §1º, alíneas “a”, “b” e “c”), 11-A1 e 13, da Lei nº 9.440/97, e menciona que o enfocado incentivo foi regulamentado pelos Decretos nº 2.179, de 18/03/1997, e 3.893, de 22/08/2001 (este, revogado pelo de nº 7.422, de 31/12/2010), com disposições também no Decreto nº 7.212, de 15/06/2010.

7. Fala que o art. 1º, da Lei nº 9.440/97, exige que, para gozar o incentivo, a empresa: (i) já estivesse instalada ou viesse a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste; e (ii) fosse montadora e fabricante de veículos automotores, tratores, colheitadeiras, dentre outros.

8. *Consigna que o art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, incluído pela Lei nº 12.218, de 30/03/2010, preconiza que o crédito presumido corresponde ao ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS no montante do valor das contribuições devidas em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno, e que o Decreto nº 7.422/2010, que regulamentou este artigo, dispôs que o enfocado incentivo corresponde ao ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno dos produtos referidos no inciso IV, do art 2º, do Decreto nº 2.179/1997, quais sejam: veículos montados ou fabricados nas regiões incentivadas.*

9. *Diz que, no processo nº 52000.000133/2007-64, protocolizado perante o Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - MDIC, foi tratado pedido do sujeito passivo de expedição de certificado que o habilitasse à fruição do benefício do art. 1º, IX, c/c o art. 11, IV, ambos da Lei nº 9.440/97, e, no requerimento, a contribuinte deixou claro exercer atividade de industrialização e em nenhum momento adotou a palavra “importação” e, além disto, em atendimento ao disposto no art. 4º, III, da Portaria Interministerial nº 258/2001, ao pleito anexou formulário no qual informa o faturamento com a venda de produtos de fabricação própria, os veículos em produção na unidade de Camaçari, a capacidade de produção e o número de empregos. Logo, conclui o TVF que a requerente se apresentou como estabelecimento industrial para se habilitar à fruição do benefício fiscal da Lei nº 9.440/97.*

10. *Fala o TVF que, ao apreciar o pleito acima, a Nota Técnica nº 03/SDP/2007 conclui que o benefício da Lei nº 9.440/97, originalmente concedido à TROLLER para a “instalação de fábrica para produção de veículo”, poderia ser utilizado pela FORD e, assim, foi aprovado o Termo de Compromisso de Rerratificação ao Termo Aditivo de Ratificação de Habilitação MDIC/SDP/Nº 168/I/02, que altera para a FORD a titularidade da habilitação dos estabelecimentos fabris da TROLLER nos municípios de Camaçari/BA e Horizonte/CE.*

11. *Pondera que o citado Termo Aditivo de Rerratificação é expressamente regido pela Portaria Interministerial nº 258, de 14/10/2001, que disciplina o gozo do incentivo analisado e textualmente o restringe, em seu 3º, às empresas “que estejam fabricando produtos automotivos” na região incentivada e, além disto, exige, em seu Anexo I, informações relativas à quantidade de linhas de produção, à capacidade produtiva e ao número de empregos.*

12. *Outrossim, destaca que o Termo Aditivo de Ratificação faz menção à opção da FORD “para que a sua filial com estabelecimento fabril na cidade de Camaçari-BA” goze dos benefícios da Lei nº 9.440/97, sendo que todos os certificados aditivos de rerratificação anualmente emitidos também se referem ao “estabelecimento fabril” em Camaçari.*

13. Ademais, enfatiza o TVF que o aludido Termo de Compromisso, em suas cláusulas 7ª a 9ª, obriga a manutenção dos níveis de produção já existentes, sob pena de perda do benefício, atendendo, assim, ao art. 8º, §3º, da Lei nº 11.434, de 28/12/20062. Salienta, ainda, que o caput deste artigo dispõe que, no caso de transferência de incentivos e benefícios fiscais decorrentes de incorporação de empresa, sejam “observados os limites e as condições fixados na legislação que institui o incentivo ou o benefício”, em especial quanto aos aspectos vinculados “I - ao tipo de atividade e de produto”, e que o seu §4º deixa claro que o comentado benefício apenas incide sobre a produção de veículos automotores.

14. Noutra linha de argumentação, aponta o TVF que o art. 11-A, §4º e 5º, da Lei nº 9.440/97, exige, sob pena de perda do benefício, investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondente a, no mínimo, 10% do valor do crédito presumido apurado, na forma regulamentada pelos arts. 4º, I, e 5º, do Decreto nº 7.422/2010 - e, como tais exigências são inerentes à industrialização, não tendo correlação com a atividade de simples revenda de veículos importados, conclui o TVF que elas explicitam a vinculação do benefício fiscal à fabricação de veículos.

15. Sopesa, ainda, que, na revenda de veículos importados, os investimentos a que se reporta o §4º, do art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, não são realizados na região incentivada, mas no País em que produzidos os veículos, pelo que admitir o incentivo na revenda representaria uma espécie de estímulo ao investimento na indústria automobilística de outros países, o que ensejaria enormes prejuízos ao Estado Brasileiro, que arcaria com ônus do incentivo fiscal, mas não receberia qualquer contrapartida – o que configuraria grave ofensa ao interesse público.

16. Gizam as autoridades fiscais que a ora manifestante apurou, nos anos de 2012 a 2014, incentivo previsto no art. 11-A no montante total de R\$ 1.209.232.686,54, dos quais 63,4% se estreitam à revenda de veículos importados, e apontam o agravante de que “a partir de agosto de 2014, a empresa passou a produzir na fábrica de Camaçari um outro veículo (novo KA), que também foi habilitado à fruição do incentivo disciplinado pelo artigo 11-B da Lei 9.440. A produção do Ford Fiesta foi transferida para a filial de São Bernardo do Campo. Com isso, todos os veículos produzidos na filial de Camaçari ficaram enquadrados no incentivo do artigo 11-B. Ou seja, o incentivo previsto no artigo 11-A ficou sendo calculado somente para a revenda de veículos importados”.

17. Ademais, ponderam que o art. 7º, da Lei nº 9.440/97, ao possibilitar que o Poder Executivo fixe índice médio de nacionalização anual para as empresas montadoras e fabricantes de veículos e autopeças em cuja produção forem utilizados insumos importados, denota a preocupação do

legislador em incentivar a industrialização dos produtos automotivos nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

18. Outra razão indicada pela Fiscalização para não reconhecer o incentivo sobre a receita de revenda de bens importados é a disposição do §3º, do art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, que preceitua a utilização de créditos decorrentes da importação e da aquisição no mercado interno de insumos para a apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS efetivamente devidas para fins de levantamento do crédito presumido de IPI – exigência também estampada no art. 2º, §3º, do Decreto nº 7.422/2010.

*19. Ponderam as autoridades fiscais que, ao estabelecer que no cálculo do incentivo devam ser usados créditos decorrentes de importação e de aquisição de insumos no mercado interno, o legislador aponta, ainda que indiretamente, que o produto incentivado é o veículo **fabricado** pela empresa beneficiária a partir desses insumos.*

20. O TVF reforça o entendimento de que o benefício é restrito à industrialização a partir da Exposição de Motivos da Lei nº 9.440/97 (EM Interministerial nº 613/1996-MF), na qual diz estar “claro que a Lei visa estimular a instalação da indústria automotiva nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, de forma a fomentar o desenvolvimento regional, aumentar o nível de emprego e descentralizar o setor industrial no Brasil, bem como neutralizar as desvantagens naturais existentes naquelas regiões em relação às demais regiões do país”.

21. Consigna que, na mesma diretriz, a Exposição de Motivos da Lei nº 12.218/2010 (EM nº 166/2009 MF/MCT/MDIC) - que incluiu o art. 11-A na Lei nº 9.440/97 -, aduz que a intenção do incentivo “é implementar medidas complementares à política de desenvolvimento produtivo no país, reforçando a regionalização da indústria automotiva Brasileira, bem como manter o crescimento do número de pessoas empregadas na indústria. Nesse sentido, a inclusão do artigo 11-A teve por objetivo a manutenção de medidas indutoras da melhoria dos níveis de investimento, produção, vendas e emprego, e propiciar a preservação do potencial competitivo da indústria automotiva brasileira, podendo atrair ainda novas inversões para a região”.

22. Acrescenta que a EM nº 175/MF/MDIC/ MCT, atinente à Lei nº 12.407/2011, que incluiu o artigo 11-B na Lei nº 9.440, menciona que “o incentivo existente visa direcionar investimentos da indústria automotiva para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Confirma, ainda, que a Lei 12.218 teve por objetivo garantir os benefícios do programa em relação ao aumento do emprego, exportações e produção do setor automotivo nas regiões abrangidas. Por fim, ressalta que a atração de investimentos na indústria automotiva tem efeitos multiplicadores devido à atração de fabricantes de autopeças para a região”.

23. Menciona, também, que, no Relatório intitulado “Prestação de Contas Ordinária Anual”, referente ao exercício de 2012, disponibilizado pelo MDIC, por meio da Secretaria do Desenvolvimento da Produção, consta “o objetivo socioeconômico do incentivo criado pela Lei 9.440, qual seja: Contribuir para instalação de unidades da indústria automotiva, fomentar o desenvolvimento regional, o aumento do nível de emprego e a descentralização industrial no Brasil”. E complementa que este Relatório “traz, também, demonstrativo do número de empregos gerados pelas empresas beneficiárias do crédito presumido, onde, no caso da FORD, mostra um total de 12.806 empregos gerados. É de fácil conclusão que esse número de empregos é consequência direta da atividade de fabricação e montagem de automóveis, e não da simples revenda de veículos importados”.

24. Reporta-se, ainda, à resposta do MDIC ao Tribunal de Contas da União –TCU transcrita no item 2.2.5.15 do 17ª página do Acórdão TCU 713/2014, que relaciona a redução das importações ao incremento dos empregos diretos e indiretos no país.

25. Outrossim, o TVF aborda os conceitos de industrialização e de estabelecimento industrial dos arts. 4º e 8º, do RIPI/2010, e pontua que, na forma do art. 609, II, deste Regulamento, as expressões “fábrica” e “fabricante” equivalem a “estabelecimento industrial”; assim, as autoridades fiscais concluem, a contrario sensu, que não são estabelecimentos industriais aqueles que executam atividades excluídas do conceito de industrialização.

26. Afiançam que os importadores não são industriais, mas são por ficção legal a estes equiparados (art. 9º, I, do RIPI/2010), sendo que esta equiparação, apesar de submeter o importador ao cumprimento das obrigações tributárias de um industrial, não transforma a natureza das operações realizadas pelo importador (compra e revenda) em típicas de um estabelecimento industrial (industrialização), pois não desempenhadas quaisquer das atividades descritas no art. 4º, do RIPI/2010. Enfatizam, ainda, que, apesar de o importador ser contribuinte do imposto quando da importação, ele só fica equiparado a industrial quando dá saída ao produto importado (art. 24, I e III, do RIPI/2010).

27. Para reforçar a diferenciação entre “industrial” e “equiparado a industrial”, o TVF registra que mesmo um estabelecimento industrial, nas operações em que der saída a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de terceiros a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, fica, em relação a tais operações, equiparado a industrial (§6º, do art. 9º, do RIPI/2010).

28. Além disto, traz diversas considerações sobre a definição de estabelecimento, tais como a do art. 609, III, do RIPI4, e a do

§2º, do art. 3º, das IN RFB nº 1.183, de 19/08/2011, e 1.470, de 30/05/20145.

29. *Discorre, ainda, sobre o princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins do IPI (arts. 384 e 609, IV, ambos do RIPI/2010, e parágrafo único, do art. 51, do CTN).*

30. *Em seguida, o TVF realça que a então fiscalizada informou que sua atividade de fabricação de veículos ocorre no complexo industrial em Camaçari/BA, enquanto a importação é totalmente feita pelo Porto Miguel Oliveira, em Candeias/BA, de onde os veículos são remetidos aos clientes/distribuidores, sem sequer transitarem pelo estabelecimento da empresa em Camaçari, habilitado à fruição do incentivo fiscal em testilha. Assim, como a importação/ revenda é feita por estabelecimento situado na cidade de Candeias/BA, concluem as autoridades fiscais que ela não é incentivada.*

31. *Fala, também, que o §3º, do art. 11-B, da Lei nº 9.440/97, veda o “o aproveitamento do crédito presumido previsto no art. 11-A nas vendas dos produtos constantes dos projetos de que trata o caput” - e explica a diferença entre venda de produto (resultado da industrialização executada nos estabelecimentos industriais) e revenda de mercadoria (bem adquirido de terceiros sobre o qual não foi realizado qualquer processo de transformação no revendedor), para, ao final, depreender que o incentivo analisado apenas alcança as vendas de produtos resultantes das industrializações executadas nos estabelecimentos referidos no §1º, do art. 1º, da Lei nº 9.440/97.*

32. *Conclui a Fiscalização, em face de todo o exposto, que a industrialização é a única atividade que vai ao encontro do art. 11-A, da Lei nº 9.440/97 e do objetivo desta Lei e das Leis nº 11.434/2006 e 12.218/2010 e do Termo de Compromisso firmado pela ora manifestante, pelo que inexistente direito ao incentivo nas operações de revenda de mercadoria importada, cujas receitas não devem compor a base de cálculo do incentivo.*

33. *O TVF corrobora seu entendimento com:*

33.1. *Relatório Anual de 2015 publicado pela própria FORD MOTOR COMPANY nos Estados Unidos⁶, consta que a maioria das instalações da companhia na América do Sul está no Brasil, onde a empresa recebe, do Governo Federal, incentivos como forma de estimular o investimento de capital, o aumento da produção e a criação de empregos;*

33.2. *fragmento do Parecer elaborado por Ives Gandra da Silva Martins, publicado na Revista Fórum de Direito Tributário, ano 4, nº 23, setembro a outubro de 2006;*

33.3. *Acórdão desta 2ª Turma/DRJ/Recife no processo administrativo nº 13502.721308/2013-14, do qual reproduziu ementa; e 33.4. Solução de Consulta Interna - SCI COSIT nº 17, de 26/07/2012, cuja ementa está assim*

redigida: “As receitas decorrentes das vendas no mercado interno de veículos acabados importados não devem ser utilizadas na apuração do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997”.

34. Passando à situação fática, expõe o TVF que a contribuinte industrializa veículos que classifica nos CFOP 5101 e 6101 – “Vendas de produção do estabelecimento”, bem como importa e revende veículos pelo Porto de Miguel Oliveira, situado em Candeias/BA, cujas Notas Fiscais de Entrada são emitidas pelo estabelecimento do sujeito passivo localizado em Camaçari com o CFOP nº 3102 – “Compras para Comercialização”, não sendo realizada qualquer operação de industrialização sobre os veículos importados, que são simplesmente revendidos, sendo a operação de revenda classificada pela contribuinte nos CFOP nº 5102, 5403, 6102 e 6403 – “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro”.

35. Externa que como a contribuinte calculou o incentivo do art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, sobre a receita de vendas, no mercado interno, dos veículos por ela fabricados e dos importados, a Fiscalização refez os cálculos excluindo, do cômputo do incentivo, as receitas de revenda de produtos importados (assim como os custos vinculados a estas receitas).

1.2. Da análise dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS calculados pela contribuinte:

36. Sobre a apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devida para fins de determinação do crédito presumido analisado, o TVF afirma que as normas peculiares do incentivo criaram duas exceções à regra geral de cálculo de supraditas contribuições: (i) o benefício deve ser levantado apenas no estabelecimento incentivado, com segregação das parcelas da filial, ao passo que a regra geral é a apuração centralizada na matriz; e (ii) na apuração feita pela matriz, os custos, encargos e despesas vinculados às receitas de exportação são considerados para definição dos créditos, enquanto na filial não.

37. Assegura que o cálculo do incentivo deve observar as suas normas específicas e, em caso de ausência, lacuna ou omissão, as da apuração de sobreditas contribuições, cujos valores são bases de cálculo do benefício.

38. Narra haver sido constatado que a contribuinte incorreu nos seguintes equívocos na apuração dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, os quais afetaram, conseqüentemente, o cálculo do crédito presumido de IPI:

38.1. erro no método de determinação dos créditos destas contribuições;

38.2. equívoco no cálculo dos créditos oriundos de outras fábricas;

38.3 erro na apuração do fator de rateio em função de quatro circunstâncias: (i) redução da receita de vendas no mercado interno pela exclusão do ICMS, da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS; (ii) utilização de receita contábil para determinação do valor das vendas internas; (iii) inclusão de vendas para o exterior de CKD - "Complete Knocked Down", que não sofreram industrialização no estabelecimento incentivado; e (iv) exclusão de receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus.

I.2.1. Erro no método de determinação dos créditos:

39. Comenta o TVF que a Lei nº 9.440/97 determina: (i) que o incentivo fiscal aqui avaliado incida sobre as receitas de vendas no mercado interno, considerando os débitos e os créditos vinculados a estas operações de venda; e (ii) que a contribuinte apure, separadamente, os créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação, observados os métodos de apropriação de créditos previstos nos §§8º e 9º, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003, e regulados pelos arts. 21, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004, e ao 40, da IN SRF nº 594, de 26/12/2005, cujos textos reproduziu.

40. Registra que a forma de apuração acima é igualmente utilizada para calcular os créditos vinculados à receita de exportação, consoante art. 6º, §3º, da Lei nº 10.833/2003.

41. A partir dos dispositivos acima, conclui que a pessoa jurídica deve optar, no mês de janeiro, por um dos métodos previstos na legislação para cálculo dos créditos e aplicar esta opção, que deve ser informada no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON, para todo o ano-calendário restante.

42. Elucida que a filial em Camaçari, assim como outros estabelecimentos da contribuinte, aufere receitas no mercado interno e externo, pelo que deve optar por um dos métodos de determinação de créditos previstos no §8º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002, e 10.833/2003, exigência que também se aplica ao levantamento do incentivo fiscal.

43. Ressalva que a legislação regente do incentivo da Lei 9.440/97 "**não** determina expressamente a obrigatoriedade da adoção de um ou outro método de determinação dos créditos especificamente para o estabelecimento incentivado", mas que isto não autoriza que o beneficiário adote o método mais conveniente, porquanto, diante da lacuna, dever-se-ia analisar a legislação aplicável para determinar o critério a ser usado para apurar o crédito presumido do IPI.

44. Cita que, neste talvegue, o art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, ao que definir que o incentivo corresponde ao valor da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS **efetivamente devidas**, acabou

fixando, ainda que indiretamente, o método a ser usado pelo beneficiário.

45. É que, de acordo com as autoridades fiscais, para atender, de um lado, o comando da Lei nº 9.440/97 (contribuições efetivamente devidas) e o art. 15, da Lei nº 9.779, de 19/01/1999 (que estipula que a apuração e o pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ocorra de modo centralizado no estabelecimento matriz da pessoa jurídica) a filial detentora do incentivo deve empregar, no levantamento do benefício, o mesmo método de determinação de créditos utilizado pela matriz, “de forma que o valor devido pela filial seja o mesmo apurado pela matriz e pago/declarado”.

46. Sublinha, ainda, que o art. 251, do RIR/99, impõe que a escrituração deva abranger todas as operações da contribuinte, sendo que o seu art. 252, embora faculte a adoção de escrituração descentralizada, exige que os resultados das filiais sejam incorporados na escrituração da matriz ao final de cada mês. Ademais, referencia a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 2.6 (aprovada pela Resolução nº 684, de 14/12/1990, do Conselho Federal de Contabilidade), que estipula que a entidade que tiver filial ou assemelhada e seja optante por sistema de escrituração descentralizada deve possuir sistema contábil único que permita a identificação de cada uma das unidades.

47. Externa que a filial (ou estabelecimento) nada mais é que a descentralização das atividades da empresa, fazendo parte de um patrimônio único, e cita o conceito de estabelecimento previsto no art. 1.142, do Código Civil, como “todo complexo de bens organizados para exercício da empresa, por empresário ou sociedade empresária” e comenta que o Código Civil, em seus arts. 1.179, 1.184 e 1.188, refere-se à empresa ao tratar das demonstrações financeiras e do balanço patrimonial.

48. Diz que a apuração da matriz nada mais é que a soma das parcelas das filiais; logo, o cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas pela filial “deve estar dentro do cálculo das contribuições da Matriz, inclusive, e principalmente, o cálculo do incentivo”, pelo que o método adotado pela matriz para determinação de créditos vincula o das filiais, sob pena de causar uma distorção no valor incentivado: havendo divergência entre estes métodos, um mesmo insumo pode impactar positivamente na apuração centralizada, gerando mais crédito, ou negativamente na apuração da filial, gerando menos crédito, porém, neste caso, sendo benéfico para a empresa, uma vez que o incentivo fiscal corresponde ao dobro das contribuições devidas (débitos menos créditos).

49. Exterioriza que a referida distorção ocorreu no caso da FORD, que, de acordo com informações prestadas no DACON e no DACON segregado entregue no curso do procedimento fiscal e, ainda, em resposta ao Temo de Início de Fiscalização, usou o rateio proporcional para determinar os créditos dos insumos utilizados na industrialização, mas, no cálculo do incentivo pela

filial em Camaçari, usou método divergente, que tem semelhança com o método de apropriação direta.

50. *Cita exemplo concreto da citada distorção ocorrido no mês de julho de 2012, relativamente ao qual pontua que:*

50.1. *considerando as apurações da contribuinte e excluindo a operação de venda de veículos importados, a filial de Camaçari calculou, para fins do incentivo, contribuições devidas no valor de R\$ 6.811.246,72, o que resultou num incentivo de R\$ 12.941,350,10 (nesta operação, o total de crédito foi de R\$ 32.299.169,01 e o débito foi de R\$ 39.110.415,73);*

50.2. *na apuração feita pela matriz (DACON), e ainda considerando a exclusão dos veículos importados, os créditos, referentes a custos e vendas no mercado interno e externo, da filial de Camaçari totalizaram R\$ 36.071.007,31, sobre o qual, aplicando-se o fator de rateio de vendas no mercado interno apurado pelo contribuinte (96,63%), obtém-se crédito no mercado interno no montante de R\$ 34.855.414,36 e contribuições devidas no valor total de R\$ 4.250.494,56 (o valor do débito informado foi R\$ 39.105.908,92);*

50.3. *assim as contribuições devidas pela filial incentivada, conforme apurado no DACON, importaram em R\$ 4.250.494,56, enquanto no cálculo do incentivo o valor devido atingiu R\$ 6.811.246,72 (e o crédito presumido R\$ 12.941.350,10);*

50.4. *considerando-se as contribuições efetivamente devidas pela filial (ou seja, os R\$ 4.250.494,56 apurados em DACON e declarados em DCTF), o valor do incentivo deveria ser de R\$ 8.075.939,66 (1,9 vezes as contribuições devidas), em vez dos R\$ 12.941.350,10 apurados pela contribuinte (3,04 vezes as contribuições devidas).*

51. *Assevera que o exemplo acima revela que, para que o incentivo fiscal seja equivalente às contribuições **efetivamente devidas**, a metodologia de apuração dos créditos das contribuições usadas pela filial deve ser **idêntica** à adotada pela matriz, pois, do contrário, assumir-se-ia a possibilidade de que o valor de benefício fosse **maior** do que o pretendido pelo legislador, o que aumentaria, indevidamente, a renúncia fiscal.*

52. *Complementa que a filial em Camaçari usa o saldo credor de IPI, fortemente influenciado pelo incentivo em exame, para compensar débitos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS apurados pela matriz, ou seja, utiliza um benefício apurado a partir dos valores devidos destas contribuições para pagar débitos destes mesmos tributos.*

53. *Em face de todo o exposto, a Fiscalização utilizou o método do rateio proporcional, utilizado pela matriz, para o cálculo dos*

créditos vinculados aos custos dos insumos dos veículos fabricados pelo estabelecimento incentivado.

1.2.2. Créditos oriundos de outras fábricas:

54. O TVF anuncia que a unidade em Camaçari recebe, em transferência, insumos (como motor de transmissão, estamparia, etc), produzidos por seus estabelecimentos situados em Taubaté e São Bernardo do Campo e integrados aos veículos produzidos em Camaçari.

55. Notícia que, pelo método “Bill of material”, usado pelo estabelecimento incentivado, os créditos sobre os insumos transferidos são apropriados não pela peça inteira (por exemplo, um motor), mas pelas peças individuais (parafusos, correias, pistões, etc) que compõem o insumo (no exemplo citado, o motor), sendo a transferência feita por Notas Fiscais com código CFOP 6151 (Transferência de produção do estabelecimento), sendo que a base de cálculo do ICMS indicada nestas Notas observa o disposto no art. 39, II, do Decreto Estadual nº 45.490/2000 (RICMS/2000) 7, e, assim, são retiradas parcelas que estão incluídas no preço.

56. Aduz que, pela sistemática perfilhada pela empresa, outros custos envolvidos na fabricação dos motores - tais como materiais indiretos (graxa, estopa, lubrificantes, etc), energia elétrica, armazenagem, serviços, além de despesas com frete e armazenagem, aluguéis de máquinas e equipamentos, etc – são todos apropriados pelas filiais que produzem as peças (Taubaté e São Bernardo), circunstância esta que é indiferente para o cálculo das contribuições apuradas de forma centralizada pela matriz, mas que impactam na apuração do crédito presumido de IPI discutido, pois parte dos créditos referentes aos insumos transferidos por outras filiais não é apropriada pelo estabelecimento incentivado que comercializa os veículos.

57. Pondera que a distorção decorrente da sistemática acima não ocorreria se a filial em Camaçari fabricasse os referenciados insumos (pois os correspondentes custos seriam totalmente suportados por esta Unidade) ou se os insumos fossem de terceiros, pois no seu preço estariam encartados todos os custos e despesas incorridas na fabricação.

58. Elucida que, para corrigir a situação, foi ajustada a apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS da filial em Camaçari de modo a apropriar os custos e as despesas que arcaram as filiais em Taubaté e São Bernardo vinculados à produção de peças destinadas à industrialização naquele estabelecimento.

59. No item 5.5 “Créditos das filiais de Taubaté e São Bernardo (Anexos E a H)”, pág. 32 e 33 do TVF, é explicado como se procedeu ao ajuste acima.

60. No sobredito item figura ressalva de que o CFOP 6101 foi adotado pela filial de Taubaté para emitir Notas Fiscais

destinadas à empresa BENTELER COMP. AUTOM. LTDA, cujas operações, consoante resposta da então fiscalizada ao Termo de Intimação nº 004, têm natureza de revenda de mercadoria, pois não realizado qualquer processo de industrialização e que, inclusive, a partir de maio de 2013, a ora recorrente passou a utilizar o CFOP 6102; assim, tais saídas foram excluídas do cálculo do rateio da filial em Taubaté.

1.2.3. Dos erros na determinação do fator de rateio:

61. O TVF diz que a contribuinte, no cálculo do incentivo analisado, utilizou dois métodos para determinar os créditos das contribuições: (i) rateio proporcional, quanto aos créditos vinculados às despesas de energia elétrica, armazenagem e frete, bens do ativo imobilizado e serviços; e (ii) uma técnica assemelhada à apropriação direta, denominada Bill of material, no cálculo dos créditos vinculados ao custo dos insumos dos veículos fabricados.

62. Explica que como é definida, pelo método do rateio proporcional, a parcela dos créditos comuns vinculados às receitas de vendas no mercado e alude que, segundo planilhas de apuração entregues pela contribuinte (utilizadas para determinar a base de cálculo dos créditos sobre energia elétrica, armazenagem e frete, bens do ativo imobilizado e serviços), o fator de rateio foi por ela calculado da seguinte forma:

62.1. foram apuradas “por meio de conta contábil representativa das vendas locais, as vendas brutas do mês, ajustada por lançamentos contábeis feitos ao final e ao início do mês, referentes aos veículos faturados mas que ainda estavam no pátio da empresa”;

62.2. das receitas acima foram abatidas as vendas canceladas e os tributos sobre vendas (IPI, ICMS, PIS e COFINS) e foi obtido o valor líquido das vendas no mercado interno;

*62.3. foram extraídas da contabilidade as vendas para o mercado externo (tanto de produtos fabricados, quanto as do chamado CKD), que foram somadas às vendas no mercado interno para apuração do total das receitas; e
62.4. foram divididas as receitas das vendas internas pelo total das receitas, apurando-se o fator de rateio.*

63. Consigna que a apuração feita pelo sujeito passivo contém quatro erros que distorceram e reduziram o percentual de rateio: (i.1) redução da receita de vendas no mercado interno decorrente da exclusão do ICMS, da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS; (ii.2) utilização de receita contábil para determinação do valor das vendas internas; (ii.3) inclusão de vendas para o exterior de CKD que não sofreram qualquer industrialização na filial da FORD em Camaçari; e (ii.4) exclusão de receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus.

1.2.3.1. Erro na determinação da receita bruta:

64. O TVF narra que, da receita bruta apurada para fins de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS consideradas devidas no cálculo do incentivo, a contribuinte excluiu não apenas o ICMS por substituição tributária, mas também o imposto por responsabilidade própria, além dos valores de supraditas contribuições.

65. As exclusões do ICMS (por responsabilidade própria), da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS a autoridade fiscal tem por indevidas, com fundamento nos arts. 3º, §8º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, no art. 31, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, no art. 2º, da Lei nº 9.718/98 e no art. 23, do Decreto nº 4.524/2002, pois a legislação não prevê a exclusão de outros tributos além do IPI e do ICMS substituição, pelo que somente estes impostos foram excluídos pelas autoridades fiscais na determinação de ofício do fator de rateio.

66. Realça o TVF que a própria contribuinte, a partir de dezembro de 2013, passou a excluir da apenas o IPI e o ICMS substituição.

1.2.3.2. Erro na determinação da receita de vendas no mercado interno:

67. Expõe o TVF que a contribuinte extratou a receita de vendas no mercado interno da conta contábil “23A01A00LOCAL”, o que distorceu o cálculo, porque nesta conta figuram lançamentos que modificam o montante da receita bruta, dentre os quais os ajustes que representa os veículos faturados que ainda estão no pátio do estabelecimento, com lançamentos a crédito e a débito (cujo histórico possui o texto “REVERSÃO DE VENDAS NÃO EMBARC”).

68. Menciona que, como referenciados ajustes não foram considerados pela contribuinte na definição da receita de vendas para cálculo do débito das contribuições, também não devem ser considerados para cálculo do rateio.

1.2.3.3. Erro na composição da receita de exportação:

69. O TVF expõe que, na receita de exportação, a contribuinte, além da venda de produtos fabricados pela filial em Camaçari, considerou as de “CKD” 8.

70. Fala que a filial em Camaçari adota sistema de condomínio industrial em que a participação dos fornecedores ocorre diretamente na montagem e no processo de produção, num contexto de logística unificada que reduz o número de componentes fabricados dentro das montadoras (que priorizam o desenho, a montagem e a distribuição dos veículos) e deixa para os fornecedores a fabricação dos componentes e peças e a montagem dos módulos.

71. Cita que, no caso da FORD, “a maior parte dos módulos e peças são produzidos pelos fornecedores, cabendo à filial em Camaçari apenas a compra dos kits para exportação”, fato

corroborado pela resposta ao Termo de Intimação que foi lavrado em 25/09/2015, ocasião em que a intimada apresentou planilha identificando quais peças foram produzidas pela empresa e quais foram compradas e não sofreram qualquer processo de industrialização.

72. Esclarece o TVF que “Os produtos identificados pela empresa como fabricados foram incluídos no anexo D, linha ‘exportações – peças e CKD’, influenciando no total das saídas de produção” e pontua que a “caracterização de exportação de CKD como revenda tem reflexo na determinação do percentual de rateio dos veículos vendidos no mercado interno e exportados”.

73. Consigna, outrossim, que a definição do fator de rateio é importante para a adequada distribuição dos créditos das contribuições, aqui vinculados aos custos de industrialização, e que o incentivo da Lei nº 9.440/97 deve ser calculado sobre as vendas de produtos de fabricação própria, pelo que os créditos devem ser calculados somente sobre os custos, despesas e encargos vinculados a estas vendas.

74. Ressalta que se os CKD “comprados pela empresa (revenda) fossem incluídos no anexo D, o percentual correspondente a estes componentes apropriaria uma parcela dos créditos dos custos, despesas e encargos vinculados à fabricação de bens, sem que, para isso, tivesse utilizado quaisquer destes insumos”.

75. Ademais, consigna que o próprio sujeito passivo, no cálculo do fator de rateio, computou, nas vendas no mercado interno, apenas as dos veículos fabricados e que este mesmo critério deveria ter sido adotado em relação ao CKD, pois, da forma como procedeu, acabou reduzindo o valor das vendas internas e, ao considerar todas as vendas de CKD, aumentou o valor das exportações, reduzindo, dessa forma, o percentual de vendas no mercado interno.

76. Finaliza este item expondo que, na apuração de ofício do fator de rateio, não foram incluídas as vendas de CKD que não foram submetidas na filial a qualquer industrialização, mas tão-somente àqueles em houve alguma industrialização (para o que foi utilizada a informação prestada pela própria empresa) e, além disto, explicita que também não foram incluídas as saídas de motores e transmissões pois, apesar de terem sido informadas como fabricadas, estas peças foram produzidas, na realidade, exclusivamente pela filial em Taubaté e transferidas para outras filiais, consoante se poderia extrair do site da empresa (ford.com.br).

1.2.3.4. Não inclusão das receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus:

77. O TVF proclama que a contribuinte não considerou, nas vendas no mercado interno, aquelas efetuadas para revendedores localizados na Zona Franca de Manaus - ZFM, que são tributadas à alíquota zero (art. 2º, da Lei nº 10.996, de

15/12/2004), mas apenas as realizadas a consumidores finais e tributadas sob alíquotas positivas.

78. Menciona que o art. 17, da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, garantiu a manutenção dos créditos vinculados às vendas com suspensão, alíquota zero e não incidência, razão por que na apuração de ofício as vendas para os revendedores localizados na ZFM compuseram as vendas internas para fins de cálculo do fato de rateio, de modo a apropriar os créditos correspondentes.

I.3. Da Apuração do incentivo da Lei nº 9.440/97, da Apuração do IPI (Anexo A) e dos Pedidos de Ressarcimento e das Declarações de Compensação:

79. No item “5 – APURAÇÃO DE OFÍCIO DO INCENTIVO DA LEI 9.440”, o TVF explica como procedeu ao cálculo do benefício, reportando-se aos anexos do Termo.

80. No item 6, comenta que o incentivo analisado é concedido por meio de crédito presumido de IPI, sendo que o art. 6º, §§1º, 2º e 3º, do Decreto nº 2.179/97, dispõe sobre a escrituração e o aproveitamento dos créditos:

“Art. 6º Os ‘Beneficiários’ poderão obter, até 31 de dezembro de 1999:

(...)VI - crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no inciso IV do art. 2º. § 1º O crédito-presumido de que trata o inciso VI será escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI e utilizado mediante dedução do imposto devido em razão das saídas de produtos do estabelecimento que apurar o referido crédito.(Redação dada pelo Decreto nº 6.556, de 2008)

§ 2º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte.(Incluído pelo Decreto nº 6.556, de 2008)

§ 3º O crédito presumido de que trata o inciso VI, não-aproveitado na forma dos §§ 1º e 2º, poderá, ao final de cada trimestre-calendário, ser aproveitado de conformidade com o disposto no art. 208 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, observadas as regras específicas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pelo Decreto nº 6.556, de 2008)”.

81. Anota que, após a apuração de ofício do crédito presumido de IPI, os valores do benefício apurados pela contribuinte foram

reduzidos, influenciando na apuração do saldo do imposto, o que resultou na exigência, de ofício, consoante detalhado no Anexo A e abaixo resumido9:

PERÍODO	IPI LANÇADO
Janeiro de 2012	R\$10.869.466,00
Fevereiro de 2012	R\$37.789.813,37
Março de 2012	R\$33.252.365,67
Abril de 2012	R\$7.152.921,09
Junho de 2012	R\$14.318.452,92
Julho de 2012	R\$18.168.085,52
Outubro de 2013	R\$6.083.623,96

82. Por fim, o TVF, após reproduzir o art. 268, do Decreto nº 7.212/2010, notícia, em seu item 7, que, na apuração de ofício do IPI, foram encontrados valores distintos dos apurados pela contribuinte, e, em consequência, os créditos disponíveis para ressarcimento foram ajustados pela Fiscalização, consoante segue:

PERÍODO	VALOR PLEITEADO	VALOR A SER RESSARCIDO
2º trimestre de 2012	R\$44.703.301,80	R\$30.677.727,35
3º trimestre de 2012	R\$89.598.430,93	R\$51.268.340,44
4º trimestre de 2012	R\$247.455.099,18	R\$183.289.534,26
1º trimestre de 2013	R\$169.267.763,34	R\$138.777.649,76
2º trimestre de 2013	R\$221.027.568,04	R\$195.657.888,15
3º trimestre de 2013	R\$176.753.369,18	R\$148.415.286,59
4º trimestre de 2013	R\$267.615.666,76	R\$176.555.406,25
1º trimestre de 2014	R\$142.920.676,97	R\$98.474.374,27
2º trimestre de 2014	R\$152.466.752,70	R\$81.424.384,95
3º trimestre de 2014	R\$275.550.418,41	R\$195.264.861,54
4º trimestre de 2014	R\$364.825.048,48	R\$277.372.950,06

II. Manifestação de Inconformidade:

II.1. Do incentivo previsto na Lei nº 9.440 e da sua análise jurídica:

83. A defendente expõe que, para atingir os objetivos da EM nº 613, de 18/12/1996 – que segundo literalmente mencionado pela recorrente seria “estabelecer política de desenvolvimento industrial do País, em conjunto com a concessão de incentivos de natureza fiscal, para viabilizar as condições econômicas necessárias à regionalização da indústria automobilística, assegurando inclusive a importação de produtos relacionados

nas alíneas 'a' a 'g' do § 1º" - a MP nº 1.532, desta mesma data, convertida na Lei nº 9.440/97, concedeu diversos benefícios fiscais, dentre os quais o do inciso IX, do art. 1º, de referida Lei.

84. Afiança que os benefícios listados nos nove incisos do art. 1º, da Lei nº 9.440/97, seriam correlacionados e possibilitariam uma adequada proporção entre a política de desenvolvimento regional mediante estímulos à produção de bens manufaturados, tanto destinados ao mercado interno, quanto ao externo, assegurando balanço cambial positivo entre as importações e as exportações.

85. Quanto ao crédito presumido de IPI em testilha, fala que o art. 6º, IV, do Decreto nº 2.179/97, preconizou que incentivo previsto no inciso IX, do art. 1º, da Lei nº 9.440/97, corresponde ao dobro (depois 1,9, 1,8 e 1,7) do valor da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS efetivamente devidas em cada mês sobre o faturamento (sem distinguir a natureza ou a origem das receitas que o compõe), que deve ser o foco na interpretação do incentivo previsto no inciso IX, do art. 1º, e no art. 11-A, de referida Lei.

86. Externa ser incontroverso que o faturamento engloba o valor das receitas auferidas pela pessoa jurídica com a venda de bens e mercadorias, a prestação de serviços ou com ambas e sobre isto reproduziu o texto do caput do art. 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como ementa de decisão do STF no RE 390.840/MG.

87. Anota ser vedado "à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente" e conjectura que, porquanto a Lei nº 9.440/97 determina que o benefício contido corresponde ao dobro (depois 1,9, 1,8 e 1,7) das contribuições incidentes sobre o faturamento, não pode o intérprete restringir ou alargar o conceito e a natureza jurídica deste instituto; ademais, afiança inexistir norma que exclua do faturamento receitas que o integra, legal e materialmente.

88. Continuando, aduz que, consoante consta da EM nº 166, de 19/11/2009, a prorrogação do incentivo previsto na Lei nº 9.440/97 foi justificada pela significativa evolução do nível de empregos formais nas Regiões onde situadas as plantas da indústria automotiva beneficiada pela Lei nº 9.440/97 e pelo desempenho das relações comerciais ligadas ao setor automotivo nestas localidades, o que demonstraria o acerto das medidas até então adotadas.

89. Aponta que, dentre outros, pelos fundamentos constantes da EM nº 166/2009, foi editada a MP 471, de 20/11/2009 (convertida na Lei nº 12.218/2010), que introduziu o art. 11-A à Lei nº 9.440/97 (vide item 21 acima), estendendo o prazo para fruição do crédito presumido analisado, que passou a ser calculado a partir de fator aplicado sobre os valores da

contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas, em cada mês, decorrentes de “vendas no mercado interno”.

90. *Pondera que, apesar de o legislador ter usado expressão diversa, a base de cálculo do incentivo é a mesma do inciso IX, do art. 1º, da Lei nº 9.440/97, pois o valor das “vendas no mercado interno” tem natureza jurídica e econômica igual à do faturamento.*

91. *Diz que o art. 2º, caput e §§ 1º, 2º e 3º, do Decreto nº 7.422, de 31/12/2010, reitera que o incentivo analisado deve ser calculado a partir das vendas no mercado interno.*

92. *Acentua que “que o § único do artigo 3º do mesmo Decreto nº. 7.422/2010, estabelece que o crédito presumido de IPI preconizado no caput corresponde ao tributo incidente nas saídas do estabelecimento industrial dos produtos ‘nacionais ou importados diretamente pelo beneficiário’, com isto afastando qualquer outra interpretação que não seja a de incluir no cômputo do faturamento a que se refere o seu artigo 2º e ao disposto no inciso IX, do artigo 1º, da Lei nº. 9.440, toda a receita de venda de veículos, sejam de origem nacional, sejam importados”. 93. Encerrando este item, conclui a manifestante que a base de cálculo do crédito presumido contendido é o faturamento, sem distinção da origem das receitas que o compõem, a não ser a de que elas decorram de vendas no mercado interno.*

II.2. Da alegação de que o benefício deve ser apurado sobre as receitas de vendas de veículos importados:

94. *A recorrente articula que “na interpretação de normas está consagrado o emprego do método sistemático, que orienta o estudioso a não examinar o dispositivo de forma isolada senão correlacionando-o dentro da pirâmide normativa que encerra o sistema jurídico, como leciona KELSEN, para extrair o alcance, a finalidade e o objetivo da norma sob investigação”.*

95. *Em seguida, diz que o art. 1º, do Decreto nº 3.893/2001, e art. 135, do RIPI/ 2010, encerram disposição sem amparo na Lei nº 9.440/97, que emprega a expressão “faturamento” ao se referir à base de cálculo da contribuição para PIS/PASEP e da COFINS sobre a qual deve ser calculado o crédito presumido de IPI, e, assim, as normas regulamentares desatende ao comando do art. 99, do CTN.*

96. *Consigna, também, que, aos moldes do art. 1-A, do Decreto nº 3.893/2001, a vigência da disposição embutida em seu art. 1º é taxativamente limitada e que nesta hipótese se 10 " enquadra a recorrente, pois, desde os anos de 2003 e 2004, apura, pela ordem, a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sob o regime não-cumulativo e, portanto, o crédito presumido de IPI a que tem direito corresponde ao dobro (depois 1,9, 1,8 e 1,7) do valor dessas contribuições calculado sobre as vendas no mercado interno, considerando os débitos e*

créditos referentes a estas operações de vendas, inclusive daquelas concernentes a veículos importados.

97. *Avante, reportando-se ao argumento da Fiscalização de que, em relação à revenda de bens importados, a manifestante não seria industrial, mas, tão-somente, a este equiparado, aduz que é o estabelecimento de Camaçari que promove o desembaraço aduaneiro dos veículos importados, tanto que à fl. 24 do TVF é citado que as Notas Fiscais de entrada são emitidas pelo CNPJ 03.470.727/0016-07, que é o de inscrição deste estabelecimento fabril.*

98. *Ademais, censura a distinção da Fiscalização entre bens vendidos e mercadorias revendidas, pois “o elemento nuclear do incentivo fiscal é o ‘faturamento’ e/ou as ‘vendas no mercado interno’ realizadas pelas empresas nela referidas, como a Requerente, portanto, abarcando uns e outra”. 99. Também critica a tese da Fiscalização de que o incentivo examinado alcançaria apenas as vendas de produtos industrializados pelo estabelecimento, porquanto “o legislador dispôs é que ‘as empresas referidas no § 1º do art. 1º, poderão apurar crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições, no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrentes das vendas no mercado interno’ (art. 11-A), sendo que tais empresas são aquelas ‘instaladas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes de veículos automotores de passageiros’ (§ 1º, art. 1º)” – ao que atende a manifestante, pois é montadora e fabricante de veículos automotores que são por ela vendidos no mercado interno.*

100. *Adiante, realça que, como expresso na EM nº 166/2009, o estabelecimento da contribuinte em Camaçari contribuiu com números ímpares para a participação nacional da Bahia nos indicadores de empregos formais na indústria automobilística, nos volumes de exportação e de importação, na participação no PIB e na competitividade dos fabricantes nela instalados, o que se corrobora pela informação inserida no próprio TVF de que a FORD gerou 12.806 empregos formais, circunstância que a requerente tem como consequência direta da atividade de fabricação, montagem e venda de veículos, inclusive importados.*

101. *Justifica que a importação de veículos e a sua subsequente venda no mercado interno se inserem e complementam a política desenvolvimentista de regionalização industrial da Lei nº 9.440/97, pois esta atividade é desempenhada de forma integrada, dentro de um contexto de relações comerciais amplas que agregam tanto o mercado interno quanto o de exportação, aliado à colaboração de técnicos e demais pessoas habilitadas, com a realização de investimentos necessários para a adaptação e a concretização de facilidades portuárias necessárias à operação de desembaraço dos bens, para ambos os mercados.*

102. *Comenta que a indústria automotiva não se estabelece nem se desenvolve sem complementação entre as diversas plantas*

situadas em inúmeros países e os respectivos mercados e que, neste aspecto, a recorrente projeta e desenvolve modelos no Centro de Desenvolvimento de Produtos em Camaçari (um dos oito centros globais de criação de veículos e um dos especializados em carros compactos da FORD, no âmbito do projeto Amazon). Ademais, cita que o modelo Eco Sport é o primeiro carro global de passageiros da marca FORD criado na América do Sul e exportado para outros países, o que demonstraria que a esta indústria pressupõe fluxo de importações e de exportações, não sendo a planta industrial em Camaçari uma unidade isolada, mas inserida em uma organização mundial.

103. Expressa que vários dispositivos regulamentares estabelecem comandos cujos sentidos são aperfeiçoados mediante a integração entre os mercados interno e externo. No intuito de evidenciar este fato, reproduz os arts. 5º, 6º (incisos III e IV), 9º, 11 e 15, VI, do Decreto nº 2.179/97.

104. Sustenta que a Exposição de Motivos da Lei nº 12.407, de 19/05/2011, e o Relatório de Prestação de Contas Ordinária Anual, referenciados pela Fiscalização, robustecem a interpretação da manifestante em face dos investimentos realizados em Camaçari e que culminaram na instalação de planta industrial para a produção de veículos automotores.

105. Estriba sua tese no reconhecimento do MDIC, em manifestação ao TCU, de que a política instaurada pela Lei nº 9.440/97 resultou no desenvolvimento da produção nacional, na redução de importações e no aumento de empregos diretos/indiretos, pelo que tem por devida a inclusão das vendas de veículos importados no cálculo do incentivo, pois o próprio Órgão Governamental admite “as importações como fazendo parte da atividade estimulada, tanto que aponta no mesmo item 2.2.5.15 haver redução no volume das mesmas, o que implica afirmar que não veda e nem as desconhece como sendo parte integrante das especificidades do setor”.

106. Sustenta que a ausência da palavra “importação” no pedido de habilitação ao incentivo da Lei nº 9.440/97 não prejudicaria o entendimento da recorrente, pois inconcebível a instalação de qualquer planta industrial, especialmente no setor da defendente, divorciada do contexto em que seu mercado se desenvolve, e, assim, seria necessário assentir que a importação de partes, peças e veículos é parte integrante da atividade; giza, ademais, que os atos administrativos que aprovaram a habilitação da manifestante não impedem, coíbem ou vedam inclusão da revenda de veículos importados na base de cálculo do incentivo.

107. Avante, afirma que o TVF procura respaldo na SCI COSIT nº 17/2012, a qual a recorrente reputa em desacordo com a interpretação literal imposta pelo art. 111, do CTN, porquanto as Leis nº 9.440/97 e 12.218/2010 definem o faturamento ou as vendas no mercado interno como parâmetro para apuração das

contribuições sociais - e, assim, do crédito presumido de IPI (transcreve ementas de Acórdãos do CARF para corroborar sua alegação).

108. Historia que o art. 6º, caput e inciso VI, do Decreto nº 2.179/97, fixou o faturamento como base do incentivo analisado e que, depois, o art. 1º, do Decreto nº 3.893/2001, restringiu o benefício ao faturamento da venda de produtos de fabricação própria – o que, além de ilegal, não figura no art. 1º-A, do Decreto nº 2.179/97, introduzido pelo Decreto nº 5.710, de 24/02/2006. Consigna, além disto, que o art. 2º, do Decreto nº 7.422/2010 (que estabelece que a base de cálculo do incentivo é o faturamento “decorrente das vendas no mercado interno”), alude aos produtos referidos no art. 2º, IV, do Decreto nº 2.179/97 - remissão que o sujeito passivo tem por equivocada, pois tal dispositivo define os beneficiários dos incentivos (dentre os quais as montadoras e fabricantes de veículos automotores).

109. Assevera que, por ser a recorrente montadora e fabricante de veículos automotores, pode gozar do incentivo fiscal, sendo que os demais veículos por ela comercializados, ainda que importados, estão listados nas alíneas do inciso IV, do artigo 2º, do Decreto nº 2.179/97, sendo inviável a exclusão do faturamento auferido no mercado interno com a venda de veículos importados do cômputo do incentivo.

110. Reproba o raciocínio de sobredita SCI de que o alcance da Lei nº 9.440/97 deveria ser definido no contexto em que editada (a partir do que concluiu a SCI que, por ser uma norma dirigida ao desenvolvimento regional e relacionada ao aumento dos postos de trabalho, estaria afastado o benefício examinado em relação aos veículos importados), porque, além de ser inviável “interpretação extensiva ao se tratar de benefícios fiscais”, a contribuinte, ao ativar porto marítimo para realizar suas operações de comércio exterior, estaria fomentando o desenvolvimento regional e proporcionando o aumento de postos de trabalho.

111. Quanto ao índice mínimo da nacionalização de bens em cuja produção forem utilizados insumos importados (cuja possibilidade de fixação foi conferida ao Poder Executivo pelo art. 7º, da Lei nº 9.440/97), articula não ter havido a definição deste índice, sendo possível apenas a conclusão que o Poder Executivo não entendeu necessário utilizar tal faculdade e que, ao contrário da conclusão atingida pela SCI, isto milita em favor da defendente, pois não há como prever que, se regulamentação houvesse, excluiria por completo os veículos importados.

112. Repreende, ainda, a conclusão da SCI de que a possibilidade, preceituada no art. 11-A, §3º, da Lei nº 9.440/97, de utilização, na base de cálculo do incentivo, de créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS decorrentes da importação e da aquisição de insumos seria bastante para concluir ser inviável o cômputo do faturamento auferido com a venda de veículos, pois, segundo a recorrente, tal utilização

sinaliza, apenas, a intenção do legislador de permitir crédito das contribuições sobre custo, despesa ou encargo suportado pelo adquirente, mas “em absoluto quer representar a vedação do PIS e da COFINS incorridos na importação de veículos, para venda no mercado interno, compondo o faturamento”.

113. A última desaprovação à enfocada SCI se dirige a ventilada analogia entre a Leis nº 9.826/99 e 9.440/97, pois inviável a comparação entre os incentivos disciplinados por estas leis, já que o primeiro tem por base o próprio IPI incidente na venda de veículos (art. 1º, §2º), enquanto o segundo. Ademais, reflexiona que, mesmo que assim não fosse, a analogia pressupõe a ausência de norma (art. 108, I, do CTN) - o que aqui inócorre - e, além disto, de seu emprego não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei (§1º), nem, mutatis mutandis, na glosa de crédito tributário efetuado em conformidade com a lei.

114. Para argumentar, pondera que a SCI não produz os efeitos previstos nos arts. 46 a 53, do Decreto nº 70.235/72, nos arts. 88 a 192, do Decreto nº 7.574/2011, e no art. 14, da IN RFB nº 740, de 02/05/2007, pois a requerente não formulou o questionamento e, mesmo que produzisse tais efeitos, isto somente ocorreria a partir da data de sua publicação, o que ainda não ocorreu validamente, pois o ato apenas foi divulgado na internet, o que desatenderia o ditame do art. 37, da CF/88, da Lei Complementar nº 95, de 26/02/1998, do art. 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil, c/c o art. 101, do CTN, e, especialmente, o comando do art. 48, §4º, da Lei nº 9.430/96, pois apenas a veiculação por intermédio do Diário Oficial da União é que teria o condão de tornar o ato válido para todos os efeitos legais.

115. Conclui, ao final, ser impertinente excluir “do faturamento da Requerente as receitas auferidas com a venda de veículos importados para fins de apuração do PIS e da COFINS e, conseqüentemente, do crédito presumido de IPI da Lei nº 9.440”.

II.3. Da alegação de inócorrência de erro no método para determinação dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS:

116. A manifestante frisa que, consoante a própria Fiscalização admite na pág. 27 do TVF, a Lei nº 9.440/97 não determinar qual método deva ser utilizado para definir os créditos da contribuição para PIS/PASEP e da COFINS a serem considerados no cálculo das contribuições devidas para fins de determinação do incentivo sub ocellis; por conseguinte, a defendente conclui que, no cálculo do benefício está submetida a regra específica da Lei nº 9.440/97 e não está vinculada ao critério utilizado pela matriz.

117. Medita que está sob regência, de um lado, da Lei nº 9.440, e, de outro lado, das Leis nºs. 10.637 e 10.833, que devem ser interpretadas harmonicamente entre si, não se confundindo a apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS pelo estabelecimento incentivado para levantamento do crédito

presumido de IPI com a quantificação destas mesmas contribuições em relação à pessoa jurídica da qual ela é parte integrante, como filial.

118. Ventila que, se adotasse o mesmo método pelo qual optou a matriz, violaria a Lei nº 9.440/97, pois há custos, despesas e encargos inerentes à matriz, mas não ao estabelecimento em Camaçari – o que inclusive reconheceu a Fiscalização ao dizer na 28ª pág. do TVF que “a apuração da matriz nada mais é que a soma das parcelas das filiais. Logo, o cálculo do PIS e Cofins devidos pela filial deve estar dentro do cálculo das contribuições da Matriz, inclusive e principalmente, o cálculo do incentivo, sob pena de causar uma distorção no valor incentivado”.

119. Exemplifica que, na apuração dos valores da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidos pela matriz, podem ser apropriados créditos atinente a custos, despesas e encargos relativos a produtos exportados, ao passo que, no cálculo do crédito presumido de IPI debatido, somente podem ser computados os montantes destas contribuições que incidiram sobre o faturamento decorrente de vendas no mercado interno.

120. Sustenta ser indiferente que crédito em relação a determinado insumo seja calculado de uma forma pela matriz e de outra pela filial, pois a questão não é de lógica ou de razoabilidade, como aduz o TVF, mas legal.

121. Em face do exposto, tem por imprópria a adoção, no levantamento realizado pela Fiscalização, do método de rateio proporcional pelo qual optara a matriz, que não goza do incentivo analisado, para fins de apuração do benefício fiscal guerreado.

II.4. Quanto aos créditos originados de outros estabelecimentos:

122. A contribuinte articula que o estabelecimento da FORD em Taubaté transfere insumos para a defendente para emprego na produção e, nestas operações, a remetente utiliza a base de cálculo para fins do ICMS, conforme o RICMS/SP, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30/11/2000, que assim dispõe:

“Artigo 39 - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é (Lei 6.374/89, art. 26, na redação da Lei 10.619/00, art. 1.º, XV, e Convênio ICMS-3/95):

(...)II - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, atualizado monetariamente na data da ocorrência do fato gerador;”

123. Desfia que o RICMS/BA, baixado pelo Decreto nº 6.824, de 14/03/1997, assim estabelece a base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos:

“Art. 56 - A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

(...)V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:

(...)b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra;”

124. Diz que são divergentes os dispositivos regulamentares acima, pois enquanto o primeiro determina a atualização monetária do custo, o segundo não contempla essa majoração. Ademais, menciona que, como a requerente está situada no Estado da Bahia, submete-se à legislação emanada do sujeito ativo ao qual está jurisdicionada e, assim, nas operações de transferência de insumos provenientes de Taubaté, não reconhece na base de cálculo adotada pelo estabelecimento remetente aquelas parcelas não autorizadas pela legislação baiana.

II.5. Da contestação da alegação fiscal de que a receita bruta teria sido indevidamente reduzida em razão da exclusão de tributos:

125. A recorrente diz que excluiu, da receita bruta, tributos não-cumulativos que por ela são recuperáveis, mantendo o mesmo critério adotado na apuração dos créditos concernentes à contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

126. Complementa que tem por descabida a inclusão do ICMS como parcela integrante do faturamento, pois não é legal, nem juridicamente possível, admitir-se que, no conceito de faturamento, possa ser incluída parcela que não o integre.

127. Fala que o ICMS não constitui riqueza da contribuinte com as operações de venda de produtos e/ou mercadorias, sendo ônus fiscal a que está submetida por imperativo legal, sendo o mesmo raciocínio aplicável à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS.

128. Sublinha que, segundo palavras do Ministro Marco Aurélio, “se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria”, e sustenta ser incabível, aos moldes do art. 110, do CTN, a alteração da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, “utilizados expressa ou implicitamente pela legislação que

engloba o sistema jurídico pátrio, para definir ou limitar competências tributárias”.

129. Reporta-se à repercussão geral sobre a questão, declarada nos RE nº 574.706-9 e nº 592.616, e à concessão de medida cautela na Ação Direta de Constitucionalidade nº 18.

130. Em razão do exposto, afirma inexistir erro na determinação da receita bruta.

II.6. Dos ajustes relativos a veículos faturados que não deram saída do estabelecimento:

131. Quanto aos ajustes de “veículos faturados, mas que não deram saída do estabelecimento”, externa a manifestante que “não tendo havido a saída dos produtos do estabelecimento fabril, os documentos fiscais não compuseram o faturamento, que foi suspenso, para ser reconhecido o respectivo valor quando concretizado” e que, quando muito, poder-se-ia “conjecturar tratar-se de postergação, com a consequência de tornar ocorridos os seus efeitos para o cômputo da receita bruta do período seguinte, incorrendo prejuízos ao Fisco”.

II.7. Da irresignação no tocante à afirmação fiscal de erro nas receitas de exportação:

132. A recorrente diz que o TVF afirma que “No caso do CKD, a maior parte dos módulos e peças, são produzidos pelos fornecedores” e pondera que “se a própria Fiscalização reconhece e admite que a ‘maior parte dos módulos e peças’ são produzidos pelos fornecedores, a boa lógica e o sempre oportuno bom senso faz com que a menor parte dos módulos e peças são efetivamente produzidas pela Requerente, o que aliás encontra-se corroborado pela resposta a intimação de 25/09/2015 e acolhida pela Fiscalização”.

133. Ratifica que o CKD corresponde a kit composto por diversas partes necessárias à montagem de veículos, que são produzidas tanto pelos fornecedores como pela defendente, que por esta são reunidas para exportação e, em seguida, menciona as definições de industrialização e montagem constante do art. 3º, caput e inciso III, do RIPI/2002, a partir das quais tem como claro “que não se trata de simples revenda de bens para exportação como equivocadamente entendeu a Fiscalização, sendo desarrazoada a glosa perpetrada neste item, quanto à exclusão das receitas de exportação de CKD's do cálculo do rateio”. 134. Afirma, ainda, que o direito a crédito das contribuições alcança todos os custos, despesas e encargos necessários à atividade da defendente e que geram faturamento ou receitas de venda no mercado interno - e não somente aqueles relacionados à industrialização.

135. Aduz que como a Fiscalização, no rateio, excluiu parte das exportações de CKD, caracterizadas, segundo a recorrente erroneamente, como revenda de partes produzidas por seus fornecedores no estabelecimento da recorrente, os valores

estornados não poderiam ser acrescidos às vendas no mercado interno (Anexo D) e influenciar os créditos das contribuições.

II.8. Da contestação à inclusão das receitas de vendas de veículos à Zona Franca de Manaus para fins de cálculo do percentual de rateio:

136. *A contribuinte especula que, segundo art. 40, do Ato das Disposições Transitórias da CF/88, a ZFM tem características de área de livre comércio, de exportação e importação e que o art. 4º, do Decreto Lei nº 288, de 28/02/1967, assim preconiza: “Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”.*

137. *Exterioriza que o art. 5º, I, da Lei nº 10.637/2002, e o art. 6º, I, da Lei nº 10.833/2003, determinam a não incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas de exportação; logo, avalia pertinente a exclusão das vendas realizadas para destinatários localizados na Zona Franca de Manaus, por serem equiparadas a exportação.*

II.9. Do pedido:

138. *Dado todo o exposto, a manifestante requereu; (i) a suspensão da cobrança dos débitos compensados; (ii) a reforma do Despacho Decisório, na parte em que não homologou parcela das compensações, e o integral reconhecimento do crédito de IPI atinente ao 3º trimestre de 2012, com o total deferimento do PER apresentado; e (iii) por consequência, a total homologação das DCOMP objeto deste processo administrativo.*

III. Da Resolução:

139. *Em sessão de 25/01/2017, esta Turma converteu o julgamento em diligência, consoante Resolução de fls. 1.132/1.154, nos termos literais abaixo reproduzidos:*

"139. A Manifestação de Inconformidade é tempestiva e atende aos requisitos de admissibilidade; no entanto, constata-se que o julgamento da lide depende da realização de diligência.

140. *É que, ao que indicam os elementos constantes dos autos - em especial o “Anexo A”, do TVF -, foram considerados ressarcíveis/compensáveis tanto os valores dos créditos de IPI pelas entradas (créditos básicos), assim como as importâncias a título de “outros créditos” e, ainda, os valores dos créditos presumidos previstos nos arts. 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97.*

141. *Ocorre que a Solução de Consulta Interna nº 25, expedida aos 23/09/2016 pela COSIT, cuja íntegra é ora anexada aos presentes autos às fls. 1.122/1.131, conclui*

que os créditos previstos nos arts. 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97, não seriam ressarcíveis. Confira-se a ementa desta SCI:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Somente é permitido o ressarcimento de créditos presumidos do IPI quando haja expressa previsão legal ou regulamentar. Por ausência de expressa previsão legal ou regulamentar, não são passíveis de ressarcimento os créditos presumidos do IPI criados pelos artigos 11-A e 11-B da Lei nº 9.440, de 1997.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.300, de 12 de agosto de 2008, artigo 21, § 3º; Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, arts. 256 e 268; Decreto nº 7.389, de 09 de dezembro de 2010; Decreto nº 7.422, de 31 de dezembro de 2010”.

142. Além disto, visando confirmar a eventual necessidade de providências desta Turma para fins de dar atendimento à disposição contida no inciso III, do art. 3º, da Portaria RFB nº 1.668, de 29/11/2016, são necessárias informações sobre a eventual formalização da multa de ofício de que trata o §17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, em razão da não-homologação de compensações realizadas com o crédito de IPI relativo ao 2º trimestre de 2012 ao 3º trimestre de 2014, objeto de Manifestações de Inconformidade interpostas nos processos listados no item 3 acima, cujos julgamentos também foram convertidos em diligência nesta sessão.

143. Diante do que consta acima, e levando-se em conta que ainda não transcorreu o prazo de 05 (cinco) anos da entrega das Declarações de Compensação em que aproveitados os créditos de IPI alusivos aos 2º trimestre de 2012 ao 3º trimestre de 2014, voto, com fundamento no art. 18, do Decreto nº 70.235/72, no sentido de converter o presente julgamento em diligência para que a autoridade fiscal:

143.1 verifique, a seu exclusivo juízo, relativamente à parcela do crédito cujo ressarcimento/compensação foi admitida nos processos administrativos listados no item 3 desta Resolução, eventuais reflexos decorrentes do disposto na SCI COSIT nº 25/2016 (inclusive, se for o caso, no que respeita aos “outros créditos”), e adote, quanto à parte não litigiosa do direito creditório que foi reconhecido por meio dos Despachos Decisórios proferidos naqueles autos, as medidas que a respeito entender oportunas;

143.2. do mesmo modo, avalie eventuais conseqüências que entenda advindas do disposto na SCI COSIT nº 25/2016 em relação à parcela do crédito cujo ressarcimento/compensação foi negado e que é objeto de

litígio nos processos administrativos referidos no sub-item anterior, as quais serão posteriormente examinadas por este Colegiado quando do julgamento das Manifestações de Inconformidade interpostas naqueles processos administrativos, cujos julgamentos também foram convertidos em diligência nesta sessão;

143.3. examine e indique, se for o caso, eventuais reflexos da SCI COSIT nº 25/2016 que entenda devam ser considerados na autuação tratada no presente processo administrativo, os quais serão examinados por este Colegiado quando do julgamento da Impugnação;

143.4. informe sobre a eventual formalização da multa de ofício de que trata o §17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, em razão da não-homologação de compensações realizadas com os créditos de IPI relativos ao 2º trimestre de 2012 ao 3º trimestre de 2014, que são tratados nos processos administrativos relacionados no item 3 desta Resolução;

143.5. dê ciência à diligenciada das conclusões a que atingir, facultando-lhe pronunciamento a respeito no prazo de 30 (trinta) dias, após o que os correntes autos devem ser devolvidos a esta Turma para continuidade do julgamento".

IV. Da Informação Fiscal:

140. Concluída a diligência solicitada, foi elaborada a Informação Fiscal de fls. 1.156/1.179, que, inicialmente, expõe que, no âmbito da RFB, o ressarcimento e a compensação estão disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20/11/2012, cujos arts. 21 e 41 foram reproduzidos.

141. Em seguida, discorre sobre o histórico normativo, abaixo sintetizado, relacionado à criação/regulamentação de diversos créditos presumidos de IPI:

141.1 crédito presumido de IPI, criado pela Lei nº 9.363, de 13/12/1996, como ressarcimento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes nas compras de insumos no mercado interno utilizados por empresas exportadoras, cujo texto legal expressamente admitiu a possibilidade do ressarcimento do crédito;

141.2. crédito presumido de IPI criado pela Lei nº 9.440, de 14/03/1997, com vigência até 31/12/1999, correspondente ao dobro da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o faturamento das empresas referidas no §1º, do art. 1º, de referida Lei, a qual, sem prever a possibilidade de ressarcimento/compensação, autorizou que regulamento dispusesse sobre a utilização do comentado crédito (§14, do art. 1º), o que foi efetivado pelo Decreto nº 2.179, de 10/03/1997, que, inicialmente, não trouxe autorização

para ressarcimento/compensação do comentado crédito presumido;

141.2.1. prorrogação, prevista no inciso IV, do art. 11, da Lei nº 9.440/97, da vigência do sobredito benefício para o período de janeiro de 2000 a dezembro de 2010, o que foi promovido pelo Decreto nº 3.893, de 22/08/2001;

141.2.2. autorização de ressarcimento/compensação, dos comentados créditos presumidos de IPI excedentes, aos moldes do art. 6º, IV e §§1º a 3º, do Decreto nº 6.556, de 08/09/2008, c/c o art. 135, §6º, do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010;

141.3. crédito presumido de IPI, criado pelo art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, incluído pela Lei nº 12.218, de 30/03/2010, com vigência de janeiro de 2011 a dezembro de 2015, apurado no valor da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas, em cada mês, decorrentes das vendas no mercado interno, multiplicado por: (i) 2 (dois), no período de 01/01 a 31/12/2011; (ii) 1,9 (um inteiro e nove décimos), no período de 01/01 a 31/12/2012; (iii) 1,8 (um inteiro e oito décimos), no período de 01/01 a 31/12/2013; (iv) 1,7 (um inteiro e sete décimos), no período de 01/01 a 31/12/2014; e (v) 1,5 (um inteiro e cinco décimos), no período de 01/01 a 31/12/2015;

141.3.1. aduz a Informação Fiscal que, apesar de estarem no mesmo diploma legal e de guardarem semelhança, o incentivo do art. 11-A, da Lei nº 9.440/97 não se confunde com o do inciso IX, do art. 1º, da Lei nº 9.440/97, pois: (i) o art. 11 não foi revogado ou alterado; (ii) os benefícios têm vigências distintas e bem delimitadas; (iii) a apuração do crédito presumido estabelecida no art. 11-A, cujo multiplicador varia ao longo do tempo (de 2 a 1,5), é diferente do incentivo do art. 11, cujo multiplicado é fixo (dobro); e (iv) o novo benefício exige condicionantes para fruição, tais como investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região de instalação, que não constam do benefício anterior (art. 11-A, §4º);

141.3.2. ademais, menciona que o comentado benefício foi regulamentado pelo Decreto nº 7.422, de 31/12/2010, que, tal como a Lei nº 12.218/2010, não traz qualquer referência à possibilidade de ressarcimento;

141.4. crédito presumido de IPI previsto no art. 11-B, da Lei nº 9.440/97, incluído pela Medida Provisória nº 512, de 25/11/2010 (convertida na Lei nº 12.407, de 19/05/2011), equivalente ao resultado da aplicação das alíquotas do art. 1º, da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, sobre o valor das vendas no mercado interno (débitos), em cada mês, multiplicado por (i) 2 (dois), até o 12º mês de fruição do benefício; (ii) 1,9 (um inteiro e nove

décimos), do 13º ao 24º mês de fruição do benefício; (iii) 1,8 (um inteiro e oito décimos), do 25º ao 36º mês de fruição do benefício; (iv) 1,7 (um inteiro e sete décimos), do 37º ao 48º mês de fruição do benefício; e (v) 1,5 (um inteiro e cinco décimos), do 49º ao 60º mês de fruição do benefício;

141.4.1. menciona que o comentado incentivo foi regulamentado pelo Decreto nº 7.389, de 09/12/2010, que, assim como a Lei nº 12.407/2011, não faz qualquer referência ou menção à possibilidade de ressarcimento de eventual saldo credor;

141.5. crédito presumido de IPI, criado pelo art. 56, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2011, equivalente a 3% do valor do imposto destacado na Nota Fiscal, cuja norma de instituição não faz qualquer referência ou menção à possibilidade de ressarcimento de eventual saldo credor;

141.6. crédito presumido de IPI criado pela Lei nº 12.715, de 17/09/2012, para o qual o Decreto nº 7.819, de 03/10/2012, expressamente admitiu o ressarcimento/compensação, aos moldes de seu art. 15, §§1º a 3º.

142. Feito o apanhado acima, a Informação Fiscal faz remissão aos arts. 256 a 258, do Decreto nº 7.212/2010 - que tratam das normas gerais para utilização dos créditos de IPI e deixam claro que o eventual saldo credor do imposto apenas pode ser utilizado de acordo com as normas expedidas pela RFB; ademais, reproduziu o art. 268, deste Decreto.

143. A partir das normas apresentadas, conclui a Informação Fiscal que "sempre que a legislação quis oferecer ao contribuinte a possibilidade de requerer o ressarcimento em espécie ou utilizar em compensações os créditos presumidos do IPI o fez expressamente" e que "Como visto, **não há para o crédito presumido de IPI instituído pelos artigos 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97, introduzidos pelas Leis nº 12.218/2010 e 12.407/2011, respectivamente, expressa autorização legal ou regulamentar que conceda a estes créditos a prerrogativas de ressarcíveis ou compensáveis e, portanto, passíveis de utilização em PERDCOMP. Também, pelo mesmo fundamento, não é ressarcível o crédito de que trata o art. 56, da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/2001"**, pelo que tais créditos "não atendem às exigências previstas no § 3º, do art. 21, da Instrução Normativa RFB nº 1300, de 20 de novembro de 2012. **Por esse motivo, não podem ser objeto de ressarcimento"**.

144. Então, comenta a sistemática da não-cumulatividade do IPI disposta no art. 225, do Decreto nº 7.212/2010, e as distintas espécies de créditos do imposto previstos na legislação tributária (básicos, por devolução ou retorno, incentivados, presumidos e de outras naturezas) e destaca que os arts. 256 e 257, do Decreto nº 7.212/2010, e o art. 11, da Lei nº 9.779, de 19/01/1999,

estabelecem a **regra geral** de que os créditos de IPI apenas sejam utilizados para deduzir o imposto devido na saída de produtos do estabelecimento, repisando que o aproveitamento mediante ressarcimento/compensação depende de previsão legal expressa.

145. Alude que, nos termos dos arts. 226 a 250, do RIFI, e no art. 21, §3º, I, da IN RFB nº 1.300/2012, para que o crédito seja ressarcido/compensado é necessário que se refira à aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem aplicados na industrialização, pelo que, "dos créditos escriturados pelo contribuinte **somente são passíveis de ressarcimento aqueles decorrentes de aquisição de insumos e transferências para industrialização**, pois todos esses insumos foram utilizados em processos de industrialização", sendo que "Os demais créditos **não são ressarcíveis**, uma vez que as operações de que foram originados não são definidas como industrialização. As devoluções se referem a veículos anteriormente produzidos. Ou seja, não sofreram nenhum processo de industrialização posterior. Do mesmo modo, as mercadorias recebidas em transferência de outras filiais e que foram objeto de comercialização".

146. Conclui, do mesmo modo, que "os veículos adquiridos no exterior e revendidos no país também não sofreram nenhuma operação de industrialização, ocorrendo uma simples **comercialização**. Esse fato foi suficientemente demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, em especial nas páginas 12, 21 e 24".

147. Em item intitulado "DOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO", a Informação Fiscal expõe que a contribuinte apresentou Pedidos de Ressarcimento em cuja Ficha "Notas fiscais de créditos extemporâneos e demais créditos" informou créditos presumidos de IPI dos arts. 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97, que foram reduzidos na apuração fiscal inicial.

148. Menciona que "adveio a publicação da SCI nº 25/2016, que, em caráter interpretativo, concluiu que os créditos presumidos do IPI criados pelos artigos 11-A e 11-B da Lei 9.440/97 não são ressarcíveis. Esta conclusão está corroborada no item 2 dessa informação fiscal", pelo foi necessária a apuração e classificação dos créditos, de modo a identificar quais são ressarcíveis, ou não, e o reflexo disto no lançamento de ofício e nos Pedidos de Ressarcimento/Declarações de Compensação.

149. Elucida que a reclassificação de créditos pode repercutir nos valores lançados de ofício, pois os montantes objeto de pedido de ressarcimento são deduzidos na escrita fiscal do IPI e, assim, nos meses em que há excesso de débitos em relação aos créditos, o saldo devedor não é reduzido pelo saldo credor anterior que poderia existir caso não houvesse o ressarcimento, sendo que, com a reclassificação dos créditos para não ressarcíveis, referidos valores permanecem na escrita fiscal,

acumulando para o mês posterior a fim de compensar com o IPI devido.

*150. Adiante, no item "5 - CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS EM RESSARCÍVEIS E NÃO RESSARCÍVEIS", elucida que, diante das razões expostas, foram considerados ressarcíveis as entradas sob os CFOP nº 1101, 1124, 1151, 2101, 2122, 2124, 2401, 2151 e 2653 e, por exclusão, "os demais créditos decorrentes das entradas foram considerados como **não ressarcíveis**. Na mesma classificação, seguindo o que já foi exposto, ficam também os créditos escriturados como 'outros créditos do IPI', uma vez que são escriturados no RAIPI como decorrentes dos créditos presumidos do IPI (artigos 11-A e 11-B da Lei 9.440 e artigo 56 da MP 2.158-35/2001), além de ajustes diversos, como notas de crédito, estorno de material de consumo, débitos indevidos, notas canceladas, etc".*

151. Registra que, na apuração do saldo passível de ressarcimento, inicialmente foram descontados, do saldo devedor, os créditos não ressarcíveis e, nos períodos em que estes foram superiores aos débitos, os créditos ressarcíveis ficaram integralmente disponíveis para ressarcimento.

152. Prosseguindo, a Informação Fiscal elabora demonstrativo, por trimestre, dos valores passíveis de ressarcimento (2º trimestre de 2012 ao 4º trimestre de 2014), tendo ressaltado que, como os valores ressarcíveis "estão menores do que os apurados anteriormente, faz-se necessária a emissão de Despacho Decisório Revisor, cuja competência é do Delegado da Receita Federal do Brasil em Lauro de Freitas. Havendo a emissão do Despacho, com o não ressarcimento dos demais créditos e a respectiva manutenção na escrita fiscal, ocorrerá alterações nos períodos em que houve saldo devedor e lançamento de ofício", conforme demonstrativo que apresenta.

V. Do Segundo Despacho Decisório:

153. Embasado na Informação Fiscal acima, e, ainda, com fundamento no art. 149 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966, nos arts. 48 e 53 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, e, também, em consonância com as Súmulas nº 346 e 473, do STF, foi proferido um segundo Despacho Decisório, que reviu aquele anteriormente proferido nos presentes autos, para deferir, parcialmente, o pedido de ressarcimento de IPI, referente ao 3º trimestre de 2012, e reconhecer o direito a ressarcimento na importância de R\$ 2.753.437,93 e, por decorrência, homologar, no limite direito creditório cujo ressarcimento foi admitido, as compensações declaradas pelo sujeito passivo.

*154. Ressaltou o aludido Despacho Decisório que: (i) "verificou-se eventuais reflexos (consequências) decorrentes do disposto na **SCI COSIT nº 25/2016** (fls. 1122-1131), tanto com relação à parte não litigiosa do direito creditório reconhecido, quanto com relação à parte litigiosa que, desde então, já era e continua sendo objeto deste Processo Administrativo"; e (ii) não foi alterado o saldo credor apurado pelo procedimento fiscal*

anterior, mas apenas houve a reclassificação dos créditos como "ressarcíveis" ou "não ressarcíveis", sendo que apenas a primeira parcela foi considerada disponível para fins de ressarcimento.

VI. Da segunda Manifestação de Inconformidade:

155. Cientificado aos 20/07/2017, fl. 1.212, a contribuinte, aos 16/08/2017, fl. 1.214, protocolizou a Manifestação de Inconformidade de fls. 1.216/1.266, por meio da qual se pronuncia sobre a diligência realizada e sobre o Despacho Decisório de fls. 1.182/1.184.

156. Suscita, preliminarmente, nulidade da Resolução expedida nos presentes autos, que converteu o julgamento em diligência, pois seu objeto teria extrapolado os limites da competência deste Colegiado, na medida em que apenas uma das determinações de referida diligência estaria relacionada com os fatos narrados nos autos, e, destarte, esta Turma teria agido como órgão preparador e autuante, determinando a realização de lançamento, atividade privativa da autoridade fiscal, aos moldes do art. 142, do CTN.

157. Censura, ademais, ser incabível que a Resolução resolva que "que a autoridade fiscal reveja as homologações e, pior, informe sobre a formalização da multa de ofício nos processos de compensação", pois a realização de diligências e perícias "expressamente previstas no processo administrativo, visam a dirimir dúvidas acerca da matéria posta em litígio, pelo contribuinte ou de ofício, mas limitadas à parte controversa da exação".

158. Quanto à multa isolada, complementa que sequer a autoridade fiscal respondeu à DRJ - o que evidenciaria a usurpação de competência por este Colegiado - e afirma que, "ao se considerar o artigo 116, II do CTN, por se tratar de direito positivo, o lançamento da multa isolada somente poderia ser efetuado após a decisão definitiva desfavorável ao contribuinte no processo que glosou a compensação, ocasião na qual se caracterizaria o então fato gerador".

159. Exproba que "nos termos do Decreto nº 70.235/72, art. 59, II (art. 12 do Decreto nº 7.574/2011, com a redação dada pelo Decreto nº 8.853/2016), é nula a decisão da DRJ, posto que além de proferida por autoridade incompetente, usurpou o direito de defesa da Requerente ao determinar a aplicação, pela fiscalização, de Solução de Consulta posterior e da qual a requente não foi cientificada".

160. Ademais, alega que a Solução de Consulta Interna seria inócua no caso vertente, por quatro razões: (i) extinção do crédito tributários por compensação e inaplicabilidade do art. 149, do CTN; (ii) irretroatividade dos efeitos da SCI; (iii) o objeto da SCI não atinge os fatos tratados nos presentes autos; e (iv) cerceamento do direito de defesa.

161. Quanto ao primeiro ponto, aduz que, nos termos do art. 74, §2º, da Lei nº 9.430/96, a compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação, que foi operada, em relação à fração inicialmente homologada, pelo primeiro Despacho Decisório proferido nos correntes autos, que extinguiu, definitivamente, os débitos compensados, nos termos do art. 156, II, do CTN, persistindo apenas a discussão da parcela da compensação que não fora homologada, aos moldes do §9º, do art. 74, da Lei nº 9.430/96.

162. Pondera que o legislador não previu a possibilidade de as compensações homologadas serem objeto de revisão, justamente por as considerarem definitivas e irreformáveis, tratando-se a homologação de ato jurídico perfeito, completo e definitivo, cuja anulação/modificação depende da existência de eventuais vícios, o que não estaria caracterizado neste processo administrativo.

163. Censura que, apesar disto, este Colegiado teria determinado "a conversão do julgamento em diligência a fim de que a autoridade fiscal revisse r. Despacho Decisório (...) para que fosse aplicado o entendimento perflhado na Solução de Consulta Interna proferida em momento posterior ao Despacho Decisório", o que foi feito por Despacho Revisor da Unidade de Origem, que "fundamenta, com a devida vênia, a tentativa de refazer ressurgir o lançamento que estava extinto, no artigo 149 do CTN, nos arts. 48 e 53, da Lei nº 9.784/99 e Súmulas 346 e 473 do STF".

164. Quanto ao art. 149, do CTN, alega que não estaria caracterizada, in casu, nenhuma das hipóteses para revisão do lançamento, ali taxativamente previstas, e que a falta de indicação específica, no Despacho Decisório revisor, do inciso supostamente aplicado, dá-se, justamente, porque o art. 149, do CTN, cuida de lançamento de ofício e não é aplicável às Declarações de Compensação tratadas neste processo administrativo.

165. Quanto às Súmulas 346 e 473, do STF, argumenta que elas não suportariam adequadamente a justificativa para o Despacho Decisório revisor, pois "não há qualquer vício no Despacho Decisório (...) bem como a SCI (cujo entendimento se pretendeu aplicar) sequer existia quando proferida a decisão que homologou a compensação". E pondera que "ainda que o entendimento adotado pela decisão consubstanciada no r. Despacho Decisório fosse divergente daquele posteriormente trazido pela Solução de Consulta Interna, isso não implica, de forma alguma, em qualquer tipo de ilegalidade ou vício da decisão a ensejar a sua revisão de ofício. Contrariedade não é ilegalidade".

166. Assegura que a revisão de ofício somente seria cabível "nas estritas hipóteses de excesso de exação, abuso de poder ou ilegalidade, mas nunca na hipótese, descontentamento do órgão julgador acerca do resultado, decorrente de exclusiva

divergência de interpretação", pois, do contrário, "seria possível admitir-se processo infundáveis, intermináveis, nos quais, independentemente da decisão final proferida, as autoridades administrativas sempre poderiam encontrar alternativas para inovar o fundamento e impedir direito reconhecido dos contribuintes".

167. Remete-se, por analogia, a julgamento do STJ no MS 8.810/DF, que conclui pela incompetência de o Ministro de Estado da Fazenda cassar decisões do CARF sob o fundamento de que o Colegiado errou na interpretação da Lei.

168. Sobre o segundo aspecto, pontua que a sobredita Solução de Consulta não poderia incidir retroativamente, porque, inexistente vício ou ilegalidade na decisão proferida, descabida a revisão de ofício pela autoridade administrativa das homologações das compensações já efetuadas; destarte, "apresentada a impugnação, caberia à autoridade julgadora, tão somente, apreciar a questão nos termos em que postos ao contribuinte, não podendo alterar o critério jurídico após a apresentação da defesa".

169. Outrossim, sublinha desconhecer a Solução de Consulta que, não publicada em repositório oficial, não produz efeitos em relação à defendente, aos moldes do art. 2º, parágrafo único, inciso V, da Lei nº 9.784/9913. Quanto ao temário, relembra que o art. 1º, do Decreto-Lei nº 4.657, de 04/09/1942, a lei - e também todo e qualquer ato de norma cogente - "começa a vigorar em todo o país 45 dias depois de oficialmente publicada", sendo que esta medida não é suprida pela veiculação em sítio na rede mundial internet.

170. Avalia que tampouco a juntada aos autos da reportada SCI tem o condão de conferir força de norma cogente a ato não oficialmente publicado; contrariamente, esta medida apenas deixa claro que a requerente apenas veio a ter conhecimento de reportado ato ao ser intimada a ser pronunciar sobre a Informação Fiscal.

171. Reporta-se ao disposto no art. 5º, II, da CF/88, e pondera que a "Consulta Fiscal deve ter caráter nitidamente instrutivo e deve ser aplicada pela administração pública de forma ética e orientadora, com a finalidade única de atribuir segurança jurídica no cumprimento das obrigações fiscais" e, para ter validade perante todos os contribuintes, "deve atender à legalidade, a legitimidade, a eficiência, moralidade e publicidade, vinculando o órgão Consultado à obrigação de atuação ética com a exclusiva finalidade de garantir a segurança jurídica". 172. Aduz que a alegada falta de publicidade da SCI já seria suficiente para afastar sua aplicação a fatos pretéritos, haja visto o disposto no art. 37, da CF/88, em especial o princípio da publicidade.

173. Complementa que o Decreto nº 70.235/72, justamente para garantir a segurança jurídica, veda a instauração de procedimento fiscal relativo à espécie consultada até o trigésimo

dia subsequente à ciência do consulente sobre a decisão final da consulta, de modo a permitir ao contribuinte a sua adequação à orientação apontada pela Solução de Consulta; logo, a defendente reputa ainda mais gravosa a aplicação do por ela desconhecido entendimento perfilhado na SCI a fatos pretéritos e a créditos tributários já definitivamente extintos por decisão homologatória.

174. Encerrando este ponto, pondera que, ainda que fosse aplicável a SCI, isto apenas poderia ocorrer, em observância à segurança jurídica e ao direito de defesa, para casos futuros, mas jamais retroativamente, indevidamente afetando créditos tributários extintos por compensação já homologada, mediante evidente alteração de critério jurídico do lançamento.

175. Na sequência, a contribuinte expõe que o art. 11-B, da Lei nº 9.440/97 - que diz ser o único objeto da multicidadada SCI -, não foi, em momento algum, questionado no caso vertente: muito pelo contrário, foi inteiramente convalidado.

176. Exproba que a resposta à consulta formulada abrangeu, de modo equivocado como se fossem questão única, os incentivos dos arts. 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97, quando apenas o segundo foi objeto da consulta, pelo que reputa que a resposta dada excedeu os limites da controvérsia e extrapolou a sua competência, razão por que não teria legítimos efeitos vinculantes às unidades da RFB.

177. Observa, ainda, que "o único intuito precípua da Consulta Tributária foi desviado posto que somente o contribuinte (notoriamente conhecido por se tratar de Montadora sediada no Estado de Minas Gerais) localizado na jurisdição da DRF Consulente (em Contagem/MG) poderia receber em transferência créditos de IPI decorrentes da norma contida no art. 11-B da Lei 9.440/97, não havendo, portanto, abrangência nacional e eventual divergência (ao menos que tenha sido expressamente demonstrada), entre unidades de RFB". 178. Critica que "a d. fiscalização passou a considerar a SCI nº 25/2016 (por indevida determinação da DRJ) como decisão verdadeiramente vinculante aos demais órgãos da administração pública, equiparando a Cosit a um órgão máximo de Julgamento administrativo". 179. Então, por mais este motivo, reputa inaplicável a SCI ao caso vertente.

180. O quarto motivo indicado para a não-aplicação da SCI é que seus efeitos apenas poderiam incidir sobre a requerente depois que ela conhecesse todos os seus termos, sobremaneira a suposta divergência de interpretação, dita como existente (reporta-se à frase "tendo em vista a divergência de entendimento sobre o assunto entre unidades da RFB", constante do item 2, do Relatório da SCI).

181. Argumenta que "se há entendimentos divergentes significa dizer que há unidades da própria RFB que se posicionam no sentido favorável ao defendido pela Requerente. Por outro lado, considerando que são pouquíssimos os contribuintes

enquadrados nos termos da Lei nº 9.440/97, é muito provável que a unidade da jurisdição da Requerente seja, até então, favorável ao entendimento do contribuinte, o que é corroborado pelo Despacho Decisório nº 131/2016, que extinguiu o crédito tributário". Destarte, tem como transparente a alteração de critério jurídico, mesmo depois de extinto o débito, o que desrespeitaria o art. 146, do CTN, e ensejaria preterição do direito de defesa do sujeito passivo e, conseqüentemente, a nulidade do ato, haja vista o comando contido no art. 59, II, do CTN.

182. Fala que o autuante, "ao lançar de ofício e glosar parcialmente as compensações, apenas levou em consideração, naquele momento e em seu entender, a impossibilidade de inclusão das receitas de venda dos veículos importados e a metodologia utilizada, nada obstando quanto à compensação do crédito presumido, quando verificado excedente ao final do trimestre-calendário". Para evidenciar, reproduziu o seguinte trecho do TVF:

*"Deve-se considerar, ainda, que a filial de Camaçari utiliza o saldo credor do IPI, que está fortemente influenciado pelo crédito presumido decorrente da Lei 9.440 para **compensar** débito de PIS e COFINS apurados pela matriz. Ou seja, a filial de Camaçari utiliza um incentivo **cuja** base de apuração é o PIS e a COFINS devidos para pagar débitos decorrentes desses mesmos tributos".*

183. Destarte, tem como nítida a alteração de critério jurídico.

184. Avante, por argumentação, censura o mérito da enfocada SCI, pois: (i) os arts. 1º, IX, 11-A e 11-B contêm o mesmo comando legal; e (ii) o Decreto nº 2.179/1997 prevê a possibilidade de ressarcimento de crédito presumido.

185. Inicialmente, diz que a própria COSIT considera que os arts. 11-A e 11-B "carregam o mesmo comando legal, sendo a interpretação da natureza de um a extensão do outro".

186. Detalha que o art. 1º, IX, da Lei nº 9.440/97, prevê o crédito presumido de IPI, com vigência até 31/12/1999 e que, por sua vez, o art. 11, desta Lei, previu a possibilidade de "extensão" deste dispositivo até 31/12/2010, como ocorreu no caso da contribuinte.

187. Comenta que, terminado o prazo de vigência do caput do art. 11, da Lei nº 9.430/97, o art. 11-A, da mesma Lei, incluído pela Lei nº 12.218/2010, estabeleceu hipóteses de apuração do crédito presumido de IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, decorrentes de vendas no mercado interno, estabelecendo a forma e a quantificação destes créditos.

188. Outrossim, narra que, por sua vez, o art. 11-B, da Lei nº 9.440/97, inserido pela Lei nº 12.407, de 19/05/2011,

"especificando o próprio §1º do artigo 1o, prevê os mesmos benefícios, apenas estabelecendo que as empresas habilitadas nos termos do art. 12 farão jus ao benefício 'desde que apresentem projetos que contemplem novos investimentos e a pesquisa para o desenvolvimento de novos produtos ou novos modelos de produtos já existentes'".

189. *Reprova a conclusão da SCI COSIT nº 25/2016 de que os créditos dos arts. 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97, não seriam ressarcíveis/compensáveis por falta de previsão legal nem teriam sido tratados pela IN RFB nº 1.300, de 20/11/2012 - que, no seu capítulo III versa, especificamente, do ressarcimento de créditos de IPI -, pois, apesar deste entendimento, "não há como se negar que tais artigos são extensões da previsão legal trazida pelo artigo 1o da Lei nº 9.440/11 (sic) que trata do benefício fiscal originário do Decreto 2.179/97 (sic)".*

190. *Ressalta que a IN RFB 1.300, ao tratar, aos 20/12/2012, do crédito do art. 1º, inciso IX - cuja vigência foi encerrada aos 31/12/1999 - evidentemente o fez por considerar que os arts. 11-A e 11-B são extensão do incentivo, pois, contrariamente, "é admitir que o legislador administrativo gastou tinta e seu precioso tempo com um dispositivo legal que nenhum efeito mais produzia", pelo que reputa que "as letras A e B do artigo 11 tratam tão somente de metodologias distintas de apuração do crédito, razão pela qual seus respectivos decretos regulamentadores previam respectiva e somente tal metodologia diferenciada (sic)".*

191. *Frisa que o Relatório Fiscal, em diversas passagens, admite o entendimento de que os benefícios fiscais previstos nos art. 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97, seriam variações daquele instituído pelo art. 1º, desta Lei, o que pretende demonstrar pelos seguintes excertos:*

*"Pelo exposto, conclui-se que o incentivo instituído pelo **artigo 1o, inciso IX, combinado com o artigo 11-A**, da Lei nº 9.440, e disposições regulamentares, somente poderá ser utilizado pelos estabelecimentos industriais descritos no §1º do referido artigo 1o, alcançando exclusivamente as vendas dos produtos resultantes das industrializações executadas nestes estabelecimentos e referidas no artigo 4º do RIPI/2010. (pág. 14, do Relatório Fiscal, com grifo da peticionante).*

*"Também a Exposição de Motivos da Lei 12.407/2011 (EM nº 175/MF,MDIC/MCT), **que incluiu o artigo 11-B na Lei nº 9.440**, menciona que o incentivo existente visa direcionar investimentos da indústria automotiva para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.*

Confirma, ainda, que a Lei 12.218 teve por objetivo garantir os benefícios do programa em relação ao aumento do emprego, exportações e produção do setor automotivo nas regiões abrangidas. Por fim, ressalta que a atração de investimentos na indústria automotiva tem

efeitos multiplicadores devido à atração de fabricantes de autopeças para a região" (pág. 15, do Relatório Fiscal, com grifo da recorrente).

192. Aduz que "a fiscalização Federal, ao autuar a Requerente, pontificou o entendimento segundo o qual o art. 11-A é uma extensão do art. 1º da Lei 9440/97 e, por sua vez, o art. 11-B tem a mesma natureza que aquele (...) e não por outro motivo são o próprio artigo 11 em si, apenas acrescido das letras A e B", existindo uma mera "alteração de metodologia de apuração quando da introdução do 11-A e do 11-B, permanecendo o incentivo, sempre, como sendo um crédito de IPI como forma de ressarcimento do PIS e da COFINS".

193. Sustenta, quanto ao incentivo do art. 11-A, que a própria exposição de Motivos da MP nº 471/2009, convertida na Lei nº 12.218/2010, cita a necessidade de prorrogar os incentivos estabelecidos pelas Leis nº 9.440/97 e 9.826/99 e, quanto ao benefício fiscal do art. 11-B, aduz que a exposição de motivos da MP nº 512/2010, convertida na Lei nº 12.407/2011, expõe que apenas as empresas já habilitadas poderiam apresentar projetos e fala de reabertura de prazo ao regime previsto na Lei:

"6. A prorrogação da vigência dos incentivos fiscais estabelecidos nas Leis nº 9.440, de 1997 e nº 9.826, de 1999, por um período adicional de 5 (cinco) anos, enseja a manutenção de medidas indutoras da melhoria dos níveis de investimento, produção, vendas e emprego e propiciara a preservação do potencial competitivo da indústria automotiva brasileira, podendo atrair ainda novas inversões para a região".
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-20iO/2009/Exm/EM-l_66-MF-MCT-MDIC-09-Mpv-471.htm "8. O art. 1º da presente minuta propõe, portanto, o acréscimo do Art. 11-B à Lei nº 9.440, de 1997, para permitir, com o § 2º do novo artigo, a reabertura de prazo até 29 de dezembro de 2010 para que as empresas hoje habilitadas ao regime previsto na referida Lei possam apresentar novos projetos de investimento produtivos".
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2010/Exm/EMI-175-mf-mdic-mct-Mpv-510-10.htm

194. Exterioriza que apenas os empreendimentos habilitados, até 31/05/1997, "puderam e podem usufruir da norma prevista pelo art. 12 da Lei nº 9.440/1997" e que as empresas habilitadas em 1997 "firmaram um Termo de compromisso com o Ministério de Desenvolvimento Indústria e Comércio cujo número permaneceu inalterado, tendo apenas aditivos de rratificação quando da introdução dos artigos 11-A e 11-B Termo de Compromisso MDIC/SDP nº 168 I (11), II (11B) e III (11A)".

195. Finaliza este ponto dizendo que, caso prevalecesse o entendimento da discutida SCI, deveria ter sido reaberto prazo para habilitação de novos empreendimentos, quando da

introdução na legislação dos aqui comentados artigos 11-A e 11-B, o que não ocorreu.

196. Continuando, sustenta que os Decretos nº 7.389, de 09/12/2010, e 7.422, de 31/12/2010, apenas regulamentam as alterações da metodologia de apuração dos créditos, mas não interferem na então vigente regulamentação da Lei nº 9.440/97; logo, o Decreto nº 2.179/97 - cujo art. 6º, §3º, com a redação dada pelo Decreto nº 6.556/2008, dispõe sobre o aproveitamento do crédito presumido conferido por citada Lei - não foi revogado, nem expressa tampouco tacitamente, por nenhum dispositivo normativo posterior, sendo o comando normativo aplicável, portanto, tanto em relação ao incentivo do art. 1º, quanto aos dos arts. 11-A e 11-B, todos da Lei nº 9.440/97.

197. Estima a contribuinte os Decretos nº 7.389/2010 e 7.422/2010 não têm sequer previsão da possibilidade de lançamento do crédito presumido de IPI na escrita fiscal do IPI para abatimento deste imposto, mas, apesar disto, seria absurdo o entendimento de que isto não poderia ser realizado, porque, do contrário, os arts. 11-A e 11-B representariam um "nada jurídico" e afirma que "Os Decretos não tratam da forma do aproveitamento do Crédito Presumido posto que por serem da mesma natureza do artigo 1º, inciso IX da lei nº 9.440/97, tal previsão já consta expressamente do §3º do artigo 6º do Decreto 2179/97".

198. Inobstante, advoga que, se o saldo credor, "ordinário" do IPI, decursivo de operações normais do estabelecimento industrial, é passível de ressarcimento/compensação (art. 268, do RIPI), "não é crível interpretar que um crédito 'extraordinário', para fomento da indústria e, mais ainda, de região do País, encontre o óbice pretendido pela SC".

199. Destaca que o art. 135, do RIPI, dispõe sobre o crédito presumido da Lei nº 9.440/97 e estabelece, em seu §6º, que, caso reste saldo ao final de cada trimestre calendário, ele pode ser aproveitado segundo o disposto no art. 268, do RIPI, e nas disposições da RFB, sendo impertinente o argumento de que os incentivos dos arts. 11-A e 11-B teriam instituído novo crédito presumido ou de natureza distinta, pois estes artigos estão incorporados ao próprio texto da Lei nº 9.440/97, além do que " inserem-se no mesmo contexto em que o Poder Legislativo estabeleceu política de incentivo e incremento ao desenvolvimento da indústria automobilística, criando estímulos a que a mesma se deslocasse para outras Regiões do País que o próprio legislador pretendeu estimular mediante a oportunidade de que indústrias nestas Regiões se instalassem e criassem novos polos de desenvolvimento e geração de riquezas e postos de trabalho".

200. Garante que, por meio dos arts. 11-A e 11-B, o legislador apenas prorrogou, até 31/12/2015, o mesmo crédito presumido já previsto no art. 11, da Lei nº 9.440/97, que possuía limitação no tempo até 31/12/2010, cujas hipóteses de utilização e

aproveitamento estão contidas no art. 135, do RIPI. E diz que tanto é assim que "Houvesse a intenção do legislador ao baixar o RIPI em 15/06/2010 estabelecer hipótese diversa de aproveitamento dos créditos relativos aos arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440, introduzidas pela Lei nº 12.218, editada em 30/03/2010 e, por certo, teria ou haveria de ter estabelecido clara e expressamente, o que por evidente não o fez".

201. Em seguida, discorre sobre o aproveitamento de créditos de IPI na forma preconizada pelo §6º, do art. 135, c/c o art. 268, do RIPI, e fala que a autorização para ressarcimento/compensação deste créditos está contida no art. 21, §§ 2º e 3º, inciso III, da IN/RFB nº 1.300/2012, na medida em que os arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440 tratam do mesmo crédito presumido do inciso IX, do art. 1º.

202. Ressalta que, quando pretendeu vedar o ressarcimento/compensação do crédito presumido de IPI, a RFB expressamente o fez, como ocorreu em relação a outro incentivo do setor automotivo - o INOVAR AUTO, regulamentado pelo Decreto nº 7.819, de 03/10/2012, cujo art. 15, apesar de permitir a compensação com outros tributos federais da matriz, veda este procedimento se o crédito for transferido por outro estabelecimento.

203. Desaprova a interpretação da SCI porquanto ela tornaria "letra morta" tanto os arts. 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97, quanto o §3º, do art. 6º, do Decreto nº 2.179/1997, com a redação dada pelo Decreto nº 6.556/2008.

204. Argumenta que a interpretação literal dos dispositivos que concedem incentivo fiscal, aos moldes do art. 111, do CTN, não pode se dar ao ponto de restringir o direito e de desvirtuar a intenção da concessão do incentivo, tornando-o inócuo.

205. Outrossim, adverte que aqui não se está tratando mero incentivo fiscal, mas, sim, um contrato firmado entre as partes e que prevê diversas condições - como, de um lado, as hipóteses e a forma de apuração do crédito presumido de IPI e, de outro, por exemplo, a obrigação de a Requerente em apresentar investimentos em projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região a ser fomentada (aqui, reporta-se ao Termo de Compromisso aditivo que trata do crédito presumido de IPI no período de 01/01/2011 a 31/12/2015) - e cujo descumprimento unilateral pode implicar em denúncia por descumprimento e, inclusive, render ensejo a perdas e danos.

*206. Destaca que tanto a lei, como o contrato firmado, "garantem claramente que o crédito presumido será concedido como forma de **RESSARCIMENTO** do PIS e da COFINS", razão por que eventual dispositivo em sentido contrário estaria contrariando a legalidade, a vontade do legislador e, sobremaneira, o contrato firmado pelo Governo Federal.*

207. Em item do recurso intitulado "DO MÉRITO", a interessada repisa as razões de defesa inicialmente apresentadas.

208. Neste tópico, reportando-se às ponderações do TVF relatadas nos itens 50 e 51 acima, censura que elas teriam vários equívocos e que, inclusive, a exigência de "DACON segregado" foi criado pela Fiscalização e inexistente na legislação regente, que só prevê a entrega do DACON pela matriz, com as operações centralizadas.

209. Diz que, num suposto hercúleo esforço, que não pode ter o condão de confundir os intérpretes e julgadores, para retirar o que o Governo Federal formalizou por meio de contrato administrativo, a Fiscalização faz tamanho desalinhamento com conceitos/institutos jurídicos a partir do qual seria possível concluir que o crédito presumido da Lei nº 9440/97 se refere à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS devidas pela empresa, o que não tem amparo legal, eis que a opção da matriz não exerce qualquer interferência no valor do crédito presumido aqui tratado.

210. Fazendo remissão ao exemplo da distorção apontada pela Fiscalização em relação ao mês de julho de 2012, relatado no item 50 acima, aduz que este é o único período em que o efeito ali apontado ocorre, o que pretende patentear por meio de planilha na qual se poderia verificar que "em todos os outros períodos, a utilizar o método preconizado pela d. fiscalização, a Requerente não ultrapassa o limite do fator do crédito presumido, ao contrário, tomou crédito menor que o permitido por esse método da fiscalização. Estar-se-á, pois, ao contrário do sentido, sendo reconhecido um crédito adicional no valor de 200.247.744,23".

211. E complementa que "Talvez, aí sim, estar-se-ia a assumir a possibilidade de que seja encontrado um valor de benefício maior do que o pretendido pelo legislador, aumentando indevidamente a renúncia fiscal", pelo que "a conclusão inobjetable é aquela segundo a qual a alegação fiscal é improcedente, sendo improcedente também o lançamento de ofício e as glosas", mas, caso assim não se entenda, requereu "seja reconhecido o crédito em favor da Requerente no valor acima mencionado".

212. Dadas as razões acima, requereu: (i) seja anulada a decisão da DRJ que converteu o julgamento em diligência, e, por decorrência, seja julgada a impugnação anteriormente apresentada; e (ii) seja tornada sem efeito e decretada a nulidade da Informação Fiscal proferida nos autos do processo nº 13502.721584/2015-36 para que ela não produza quaisquer consequências para o presente processo; e (iii) seja anulado o Despacho Decisório Revisor proferido nos presentes autos. E, se não acolhidas as preliminares, requer que: (i) seja reformado o aludido Despacho Decisório Revisor para que sejam homologados os créditos que já estavam extintos nos termos do

Despacho Decisório anteriormente proferido neste processo administrativo; e (ii) sejam deferido o pedido de ressarcimento aqui tratado e homologadas as compensações remanescentes, nos termos expostos na Manifestação de Inconformidade Interposta aos 16/06/2016."

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente e a decisão apresenta a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO NORMATIVA ESPECÍFICA. DESCABIMENTO.

Descabido, por falta de falta de previsão normativa específica, o ressarcimento/compensação dos créditos presumidos de IPI criados pelos art. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440, de 1997, que não se confundem com o crédito presumido do imposto previsto no inciso IX, do art. 1º, e art. 11, IV, da Lei nº 9.440/1997.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 11-A, DA LEI Nº 9.440/97. APURAÇÃO SOBRE O FATURAMENTO DA REVENDA DE BENS IMPORTADOS. DESCABIMENTO.

É descabida a apuração do crédito-presumido de IPI de que trata o art. 11- A, da Lei nº 9.440/97, em relação à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre ao faturamento auferido com a revenda de veículos importados.

ART. 11-A, DA LEI Nº 9.440/97. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS. VINCULAÇÃO AO MÉTODO ADOTADO PELA MATRIZ.

O método utilizado pelo estabelecimento beneficiado com o crédito presumido de IPI previsto no art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, para determinar, no cálculo do incentivo, os créditos da não-cumulatividade de contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS referentes aos insumos aplicados na industrialização dos bens incentivados é vinculado àquele adotado pela matriz para calcular os créditos destes mesmos insumos na apuração centralizada das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

VENDAS PARA CONSUMO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DOS CORRESPONDENTES CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS DEVIDAS PARA FINS DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI TRATADO NO ART. 11-A, DA LEI Nº 9.440/97.

As receitas de vendas de veículo para consumo na Zona Franca de Manaus estão submetidas à alíquota zero, não tendo natureza de receitas de exportação, devendo ser mantidos os respectivos créditos para o cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas para fins de apuração do crédito presumido de IPI de que trata o art. 11-A, da Lei nº 9.440/97.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

LEI. FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO OU INOBSERVÂNCIA. VEDAÇÃO AOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

Ressalvadas as hipóteses, não configuradas nos autos, previstas do art. 26-A, §6º, do Decreto nº 70.235/72, c/c o art. 19, §5º, da Lei nº 10.522/2002, é vedado aos órgãos de julgamento administrativo de primeira instância, sob fundamento de inconstitucionalidade, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

RECONHECIMENTO DE CRÉDITO A SER RESSARCIDO/COMPENSADO. APARENTE VÍCIO DE LEGALIDADE. DILIGÊNCIA PARA EXAME PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA COMPETENTE. PRELIMINAR DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Em face do princípio da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, é dever da autoridade administrativa submeter, à autoridade competente para eventualmente rever o ato, aparente vício de legalidade no reconhecimento de crédito a ser ressarcido/compensado para adoção das medidas que aquela autoridade acaso reputar pertinentes, pelo que é impertinente a preliminar de nulidade de Resolução que, sem adentrar no mérito da questão, com este objetivo encaminha os autos à Unidade de Origem em diligência.

DESPACHO DECISÓRIO HOMOLOGATÓRIO DE COMPENSAÇÃO. REVISÃO. POSSIBILIDADE NO PRAZO DE CINCO ANOS DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

O Despacho Decisório que homologar compensação pode ser revisto no prazo de cinco anos, a contar da data da entrega da correspondente Declaração de Compensação.

DESPACHO DECISÓRIO. REVISÃO. DEVOLUÇÃO DO PRAZO PARA A CONTRIBUINTE SE PRONUNCIAR. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPERTINÊNCIA.

É impertinente a alegação de ocorrência de cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo de Despacho Decisório que, no prazo de cinco anos da transmissão da Declaração de

Compensação, revê Despacho Decisório anteriormente emitido, deixa de homologar compensações realizadas com crédito presumido de IPI não passível de ressarcimento/compensação e devolve o prazo para que a contribuinte se pronuncie a respeito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido"

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) em 03/05/2016 foi proferido despacho decisório, deferindo parcialmente o pedido de ressarcimento do IPI, relativo ao 3º trimestre de 2012;

(ii) inconformada com tal decisão, considerando que a Fiscalização glosou, equivocadamente, créditos de PIS e COFINS que implicariam na redução dos valores de crédito presumido de IPI, bem como a reconstituição do saldo devedor de IPI, e a consequente determinação da cobrança cuja parcela do crédito não foi homologada, em 16/06/2016, apresentou Manifestação de Inconformidade;

(ii) entretanto, a 2ª Turma da DRJ/REC, através da Resolução nº 11-002.001, extrapolando os limites da lide, converteu o julgamento em diligência a fim de que a Fiscalização pudesse tomar "as medidas que a respeito entender oportunas", em decorrência da SCI nº 25, expedida em momento posterior, em 23/09/2016;

(iii) foi determinado que fosse verificada a eventual aplicação da SCI nº 25 para (a) as compensações já homologadas em momento anterior à própria Consulta (03/05/2016) e que, nem faziam parte do litígio, conforme verificado pela própria decisão, bem como (b) àquelas não homologadas e que foram objeto de Impugnação também em momento anterior à consulta, bem como determinou que fosse informada (c) eventual formalização da multa de ofício de que trata o § 17, do art. 74 da Lei 9430/1996;

(iv) através da informação fiscal apresentada no processo nº 13502.721584/2015-36 (cujas conclusões foram aproveitadas no presente processo), conclui-se que (a) em razão da SCI 25/2016 os créditos presumidos de IPI previstos nos arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9440/1997 não ressarcíveis e (b) somente seriam passíveis de ressarcimento créditos decorrentes da aquisição de insumos e transferências para industrialização;

(v) concluiu a Fiscalização que os valores ora apurados como passíveis de ressarcimento são inferiores aos valores apurados quando proferido o Despacho Decisório nº 126/DRF/LFS, razão pela qual determinou-se a remessa dos autos à DRF em Lauro de Freitas para emissão do Despacho Decisório Revisor;

(vi) a DRF/LFS proferiu o Despacho Decisório nº 0260/2017, através do qual decidiu "rever de ofício a decisão consubstanciada no despacho decisório nº 126/DRF/LFS, de 03/05/2016, para reconhecer parcialmente o pedido de ressarcimento de IPI, referente ao 3º trimestre/2012 (PER 01014.89965.210113.1.5.01-1235), no valor de R\$ 2.753.437,93, conforme apurado na informação fiscal de fls. 1163-1186;

(vii) considerando que o Despacho Decisório Revisor alterou a decisão consubstanciada no Despacho Decisório nº 126/DRF/LFS, pretendendo fazer ressurgir crédito tributário já extinto, apresentou nova Manifestação de Inconformidade;

(viii) em 20/12/2017, a 2ª Turma da DRJ/REC julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade;

(ix) deve ser decretada a nulidade da Resolução nº 11.002.001, bem como todos os atos e decisões dela decorrentes, quais sejam, (a) a informação fiscal apresentada nos atos do PA nº 13502.721584/2015-36 e colacionada ao presente processo; (b) o despacho decisório reformador nº 260/2017 e (c) o acórdão da DRJ 11-58.937, a fim de que seja julgada, no mérito, a manifestação de inconformidade apresentada em 16/06/2016 (e reiterada na manifestação de inconformidade de 16/08/2017);

(x) a nulidade da Resolução nº 11.002.001 se caracteriza porque, ao converter o julgamento em diligência, a Turma julgadora extrapolou os limites da lide a agiu em afronta ao princípio da imparcialidade;

(xi) o voto proferido, objeto do recurso (Acórdão nº 11.58.937) foi exarado pela mesma Turma julgadora e mesmo relator;

(xii) é de fácil constatação, conforme se verifica do item 143.1, da Resolução da DRJ nº 11.002.001, que a Turma julgadora extrapolou os limites da competência de qualquer órgão julgador ao determinar que a autoridade fiscal revisse a parcela da compensação não objeto de lide e, ainda, o reflexo sobre outros créditos;

(xiii) em que pese o Despacho Decisório nº 126/DRF/LFS (reconhecendo parte das compensações) ter sido proferido em 03/05/2016, a Manifestação de Inconformidade ter sido apresentada em 16/06/2016, a 2ª Turma da da DRJ determinou, de forma indevida, (em virtude da Solução de Consulta posterior, SCI nº 25 de 23/09/2016) que os autos baixassem em diligência para que a autoridade fiscal revisse o despacho decisório, não somente quanto (i) à parcela objeto da lide, mas também quanto (ii) à parte não litigiosa, e até mesmo para que (iii) informasse sobre a eventual formalização da multa de ofício de que trata o § 17 do art. 74 da Lei nº 9430/1996;

(ix) embora o acórdão recorrido mencione a Resolução nº 11-002.001 "em momento algum fez qualquer juízo de mérito sobre a aplicabilidade, ou não, das conclusões atingidas pela SCI COSIT nº 25/2016", é possível constatar que a determinação ultrapassou os limites da lide, posto que tratou de questões alheias à sua competência, tecendo juízo de valor e procedendo, inclusive à verificação do prazo prescricional "da entrega das declarações de compensação aqui tratadas".

(x) foi determinado, então, de forma extra petita que fossem analisadas questões alheias àquelas trazidas à apreciação da Turma julgadora e agiu de forma parcial ao determinar que a autoridade fiscal revisse as compensações já homologadas, bem como verificasse se "não esqueceu" de lavrar a multa de ofício;

(xi) houve juízo de mérito de forma parcial. Caso o contribuinte tivesse pleiteado menos crédito do que possuía direito, teria a Turma julgadora determinado que os autos baixassem em diligência, para que o contribuinte confirmasse se não se esqueceu de pleitear tudo? obviamente que não.

(xii) tal determinação é ilegal e foge à imparcialidade a que estão sujeitas as autoridades julgadoras;

(xiii) não se pode dizer imparcial o Julgador que (a) adverte uma das partes para que se atente às questões alheias aos autos; (b) que determina que a parte se lembre de verificar se procedeu a autuações reflexas, como no caso, da multa isolada; (c) entra no mérito da questão, expõe seu ponto de vista e concede à uma única parte a chance de rever seus atos, de acordo com um entendimento pré-definido;

(xiv) de acordo com a decisão recorrida, as frases "a seu exclusivo juízo", "eventuais reflexos" e "se foro caso" deixariam claro que a Turma julgadora "não determinou de modo algum que fosse aplicado o entendimento de sobredita Solução de Consulta Interna." e prossegue "nem poderia ser diferente, pois, do contrário, como bem demonstra saber a recorrente, este Colegiado estaria tentando invadir a competência da Unidade de Origem";

(xv) as frases acima citadas que, supostamente, atribuem à Unidade de Origem a responsabilidade sobre a revisão do despacho decisório, não tem eficácia de convalidar a ilegalidade da Resolução;

(xvi) é óbvio que somente cabe à Unidade de origem proceder a revisão do despacho decisório que homologou parte dos créditos "a seu exclusivo juízo", "se for o caso", etc, mas a ilegalidade está, justamente, na determinação da Turma Julgadora para que a Autoridade Fiscal "se atente" a questão não levada em consideração quando proferido o primeiro despacho decisório;

(xvii) imputar à Unidade de Origem a exclusiva responsabilidade de revisão do despacho (como não poderia ser diferente) não torna válida a decisão que, de forma parcial dá oportunidade e alerta a parte para que verifique se o despacho decisório estava nos termos de Solução de Consulta Interna proferida em momento posterior;

(xviii) a SCI é posterior à análise dos pedidos de Compensação/Ressarcimento e não se aplica ao caso, no mérito.

(xix) não há nenhum vício de ilegalidade no Despacho Decisório nº 126/DRF/LFS, havendo apenas entendimentos distintos;

(xx) a afronta ao princípio da imparcialidade se confirma, ainda, na afirmação segundo a qual o Colegiado não poderia "agir com descaso com a coisa pública". Tal afirmação deixa evidente o juízo de valor proferido. O descompasso da imparcialidade foi tamanho que o Colegiado, preocupado com a coisa pública, determinou que a autoridade de primeira instância procedesse à análise, não somente de questões pertinentes ao processo, mas questões alheias, relativas a "outros créditos", "quanto à parte não litigiosa" e até mesmo confirmasse se não se "esqueceu" de lavrar a multa isolada.

(xxi) o zelo do administrador não pode ultrapassar os limites da lide, por desrespeito a diversos princípios constitucionais;

(xxii) o vício de legalidade verifica-se na decisão Resolução da DRJ, mas também no despacho decisório revisor, eis que fundamentou a nova decisão no art. 149 do CTN, no art. 53 da Lei 9784/1999 e em Súmulas do STF;

(xxiii) irretroatividade da Solução de Consulta Interna;

(xxiv) considerando que a compensação foi declarada e devidamente homologada por autoridade competente através do despacho decisório nº 126 da DRF/LFS, operou-se a condição resolutória que extinguiu definitivamente o crédito tributário de IPI objeto do PER/DCOMP mencionado, nos termos do art. 156, II do CTN;

(xxv) inaplicabilidade da Solução de Consulta Interna ao presente caso;

(xxvi) que nos autos não se trata do incentivo previsto pelo art. 11-B da Lei nº 9440/1997 e a Solução de Consulta Interna tenha sido formulada para dirimir dúvidas acerca do art. 11-B, pretende-se aplicar, indevidamente, para o incentivo previsto no art. 11-A, o entendimento adotado na citada SCI;

(xxvii) a própria decisão recorrida (item 245) expressamente reconhece que a consulta se ateve unicamente à interpretação da aplicação do art. 11-B;

(xxviii) em relação ao art. 11-A da Lei nº 9440/1997, o fato de o índice de aplicação sobre a base de cálculo diminuir gradativamente, não descaracteriza a natureza jurídica do incentivo, posto que previsto para as empresas elencadas no próprio art. 1º e com a finalidade única de ressarcimento do PIS/COFINS devidos;

(xxix) não pode haver outra conclusão senão aquela segundo a qual os arts. 11-A e 11-B são extensões da previsão legal trazida pelo art. 1º da Lei nº 9.440/1997;

(xxx) nos termos do art. 1º o crédito presumido de IPI, teria sua vigência até 31/12/1999, o art. 11 passou a prever a possibilidade de "extensão" desse dispositivo até 31/12/2010;

(xxxi) terminando o prazo de vigência, do caput do art. 11, o art. 11-A da mesma lei, incluído pela Lei nº 12218/2010 estabelece as hipóteses de apuração do crédito presumido de IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS decorrentes das vendas no mercado interno, estabelecendo a forma e a quantificação de tais créditos;

(xxxii) as letras "A" e "B" do art. 11 tratam tão somente de metodologias distintas de apuração do crédito, razão pela qual seus respectivos decretos regulamentadores previam somente tal metodologia diferenciada;

(xxxiii) da leitura dos Decretos nºs 7389/2010 e 7422/2010 constata-se que não há previsão da possibilidade do lançamento do crédito presumido na escrita fiscal do IPI para abatimento com esse imposto;

(xxxiv) levando-se em consideração que o saldo credor, "ordinário" do IPI, decorrente das operações normais do estabelecimento industrial, é passível de ressarcimento e compensação, na forma da legislação (Art. 268 do RIPI), não é crível interpretar que um crédito "extraordinário", para fomento da indústria e , mais ainda, de região do país, encontre o óbice pretendido pela Solução de Consulta;

(xxxv) em relação às hipóteses de aproveitamento e utilização do mesmo crédito presumido de que trata a Lei nº 9.440, são aqueles que se refere o art. 135 do RIPI, baixado com o Decreto nº 7.212/2010;

(xxxvi) houvesse a intenção do legislador ao baixar o RIPI em 15/06/2010 estabelecer hipótese diversa de aproveitamento dos créditos relativos aos arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440, introduzidas pela Lei nº 12.218/2010 e, por certo, teria ou heveria de estar estabelecido clara e expressamente, o que não o fez;

(xxxvii) o crédito presumido em questão tem o seu aproveitamento nos termos do art. 135, do RIPI;

(xxxviii) nos termos do art. 268 do RIPI, o sujeito passivo que apurar crédito do imposto, como no caso, passível de ressarcimento/compensação, na forma do § 6º do art. 135, poderá fazê-lo na forma das instruções da Receita Federal do Brasil;

(xxxix) prevalecer a interpretação da Solução de Consulta Interna é tornar letra morta tanto o art. 11-A como o 11-B, visto que tornar-se-ia um mero crédito escritural, não promovendo o efetivo ressarcimento do PIS e da COFINS pretendido pelo legislador;

(xl) o crédito presumido em questão não somente tem previsão legal, mas também decorre de evidente compromisso contratualmente estabelecido, pois trata-se de autêntico contrato administrativo;

(xli) o art. 11-A introduzido na Lei nº 9.440/1997 pela Lei nº 12.218/2010 instrui ser o incentivo apurado sobre o montante das contribuições devidas e que decorram das vendas no mercado interno, pressupondo inegavelmente nestas os veículos importados;

(xlii) preenche os requisitos legais para fruição do benefício, pois tem atividade a montagem e a fabricação de veículos em sua fábrica sediada em Camaçari, Bahia, estando atendidos os Decretos nº 2.197/1997 e 7.422/2010;

(xliii) o montante de vendas de veículos importados constitui parcela integrante do faturamento originado das receitas por ela auferidas no mercado interno sendo, em decorrência, sobre tal montante apuradas as contribuições devidas que constituem a base do incentivo da Lei nº 9.440/1997;

(xliv) é evidente que a interpretação das regras do crédito presumido de IPI é que pela sua natureza jurídica e o posicionamento pacífico do STF, faturamento, corresponde ao montante das vendas de mercadorias, serviços ou de ambos;

(xlv) identificou o montante do faturamento decorrente das vendas de produtos pelo estabelecimento industrial de Camaçari - BA, sujeito ao PIS/COFINS e, deduzidos os créditos, apurar o devido, base para apuração do crédito presumido de IPI objeto da Lei nº 9.440/1997;

(xlvi) o montante das vendas de veículos importados constitui parcela integrante do faturamento oriundo das receitas no mercado interno, portanto, sobre estas incidem as contribuições, base do incentivo;

(xlvii) a decisão recorrida, equivocadamente, sustenta deva ser empregado o método eleito pelo estabelecimento matriz para apuração do PIS e da COFINS sob o regime da não cumulatividade;

(xlvi) não cabe comparar o valor das contribuições segundo o método adotado, aquele esposado pela decisão em oposição ao por si adotado, sendo que a questão se subsume a cumprir o que determina a Lei nº 9.440/1997 para apuração do crédito presumido de IPI pelo estabelecimento incentivado, independentemente dos valores encontrados;

(xlix) o comando legal estabelecido na Lei nº 9.440/1997 que institui benefício não à pessoa jurídica, mas sim a determinado e único estabelecimento dessa pessoa jurídica, o qual é quantificado pelo dobro do valor das contribuições para o PIS e a COFINS incidentes sobre suas vendas de veículos no mercado interno, sob o regime não cumulativo, e somente as vendas deste estabelecimento e não os de todas a pessoa jurídica, por seus diversos outros estabelecimentos;

(l) equivocou-se a decisão recorrida ao estabelecer que o método para a apuração das contribuições ao PIS e a COFINS não cumulativas a que está obrigada a pessoa jurídica deva ser igualmente aquele utilizado estabelecimento incentivado, no caso, Camaçari-BA, quando é sabido e reconhecido que os custos, despesas e encargos incorridos por este estabelecimento para dedução das contribuições que incidem sobre o seu faturamento são específicos e particulares, não sendo os mesmos incorridos por toda a pessoa jurídica;

(li) o valor das contribuições efetivamente devidas pela pessoa jurídica segundo o método adotado pelo estabelecimento matriz, abrangendo todos os estabelecimentos pode ser distinto e diverso daqueles apurados pelo estabelecimento incentivado porque este está submetido a regra especial e individualizada, nos termos da Lei nº 9.440/1997;

(lii) o crédito presumido deve ter como ponto de partida o PIS e a COFINS devidas pelo estabelecimento que firmou o compromisso com o Governo Federal;

(liii) a utilização do método de rateio como único possível em prejuízo do da apropriação direta, segundo a decisão recorrida, é tanto mais imprestável porque implica em distorções no cálculo dos créditos de PIS/COFINS, até em prejuízo da Fazenda; e

(liv) no que diz respeito aos demais aspectos relativos à apuração de créditos, reporta-se à Manifestação de Inconformidade apresentada em 16/06/2016, que detalhadamente derruba as alegações da decisão recorrida, tendo em vista que:

a) originados de outros estabelecimentos: a recorrente segue as regras de ICMS do Estado da Bahia, não sendo oponíveis as regras do Estado de São Paulo que mandam atualizar o custo da mercadoria;

b) suposto erro no cálculo da receita bruta: matéria decidida pelo STF, impostos recuperáveis (ICMS), não integram a base de cálculo do PIS/COFINS (RE nº 574.706-9, decisão de 15/03/2017, Pleno);

c) suposto erro na determinação das vendas no mercado interno face aos ajustes de faturas emitidas, pois não cabe computar no faturamento saídas de veículos canceladas;

d) exclusão da receita de vendas do ICMS devido por ST: aplicado o Convênio ICMS nº 51/2000, que impõe recolher ao Estado de destino a parcela que cabe à este;

e) improcede a exclusão da receita de exportação de CKD no cálculo do fator de rateio porque trata-se de kits de fabricação (montagem prevista no RIPI) da recorrente;

f) improcede a exclusão das vendas realizadas para a ZFM: exportação (art. 40, do ADCT da CF-88) não incidindo o PIS/COFINS (art. 5º, I e 6º, I das Leis 10.637 e 10.833).

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões em que rebate todos os argumentos de defesa esgrimidos no Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator

Voto parcialmente vencido em relação à preliminar

- Das preliminares

No que se refere as preliminares arguidas pela Recorrente, entendo que lhe assiste razão.

Defende a Recorrente a nulidade da Resolução nº 11.002.001 da DRJ e do Acórdão recorrido, ambos da DRJ-Recife, e por consequência os seus efeitos sobre os demais atos, o que resulta também na nulidade do despacho decisório revisor, com a manutenção da decisão proferida no despacho decisório original.

Preceitua o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996:

"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação."

Assim, as compensações declaradas e homologadas pelos despachos decisórios extinguem os débitos informados em PER/DCOMP, no montante dos créditos então reconhecidos.

Com a homologação parcial, eventual discussão deve se restringir tão somente em relação a parcela controvertida, objeto da manifestação de inconformidade.

Afere-se que a DRJ do Recife, pretendendo impor sua opinião sobre a matéria, determina através da Resolução nº 11.002.001, uma revisão do lançamento, com *reformatio in pejus* ao contribuinte.

Da mencionada Resolução tem-se:

"16. Gizam as autoridades fiscais que a ora manifestante apurou, nos anos de 2012 a 2014, incentivo previsto no art. 11-A no montante total de R\$ 1.209.232.686,54, dos quais 63,4% se estreitam à revenda de veículos importados, e apontam o agravante de que "a partir de agosto de 2014, a empresa passou a produzir na fábrica de Camaçari um outro veículo (novo KA), que também foi habilitado à fruição do incentivo disciplinado pelo artigo 11-B da Lei 9.440. A produção do Ford Fiesta foi transferida para a filial de São Bernardo do Campo. Com isso, todos os veículos produzidos na filial de Camaçari ficaram enquadrados no incentivo do artigo 11-B. Ou seja, o incentivo previsto no artigo 11-A ficou sendo calculado somente para a revenda de veículos importados".

17. Ademais, ponderam que o art. 7º, da Lei nº 9.440/97, ao possibilitar que o Poder Executivo fixe índice médio de nacionalização anual para as empresas montadoras e fabricantes de veículos e autopeças em cuja produção forem utilizados insumos importados, denota a preocupação do legislador em incentivar a industrialização dos produtos automotivos nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

(...)

30. Em seguida, o TVF realça que a então fiscalizada informou que sua atividade de fabricação de veículos ocorre no complexo industrial em Camaçari/BA, enquanto a importação é totalmente feita pelo Porto Miguel Oliveira, em Candeias/BA, de onde os veículos são remetidos aos clientes/distribuidores, sem sequer transitarem pelo estabelecimento da empresa em Camaçari, habilitado à fruição do incentivo fiscal em testilha. Assim, como a importação/revenda é feita por estabelecimento situado na cidade de Candeias/BA, concluem as autoridades fiscais que ela não é incentivada.

31. Fala, também, que o §3º, do art. 11-B, da Lei nº 9.440/97, veda o "o aproveitamento do crédito presumido previsto no art. 11-A nas vendas dos produtos constantes dos projetos de que trata o caput" - e explica a diferença entre venda de produto (resultado da industrialização executadas nos estabelecimentos industriais) e revenda de mercadoria (bem adquirido de terceiros sobre o qual não foi realizado qualquer processo de transformação no revendedor), para, ao final, depreender que o incentivo analisado apenas alcança as vendas de produtos resultantes das industrializações executadas nos estabelecimentos referidos no §1º, do art. 1º, da Lei nº 9.440/97.

(...)

34. *Passando à situação fática, expõe o TVF que a contribuinte industrializa veículos que classifica nos CFOP 5101 e 6101 – “Vendas de produção do estabelecimento”, bem como importa e revende veículos pelo Porto de Miguel Oliveira, situado em Candeias/BA, cujas Notas Fiscais de Entrada são emitidas pelo estabelecimento do sujeito passivo localizado em Camaçari com o CFOP nº 3102 – “Compras para Comercialização”, não sendo realizada qualquer operação de industrialização sobre os veículos importados, que são simplesmente revendidos, sendo a operação de revenda classificada pela contribuinte nos CFOP nº 5102, 5403, 6102 e 6403 – “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro”.*

35. *Externa que como a contribuinte calculou o incentivo do art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, sobre a receita de vendas, no mercado interno, dos veículos por ela fabricados e dos importados, a Fiscalização refez os cálculos excluindo, do cômputo do incentivo, as receitas de revenda de produtos importados (assim como os custos vinculados a estas receitas).*

(...)

140. *É que, ao que indicam os elementos constantes dos autos - em especial o “Anexo A”, do TVF -, foram considerados ressarcíveis/compensáveis tanto os valores dos créditos de IPI pelas entradas (créditos básicos), assim como as importâncias a título de “outros créditos” e, ainda, os valores dos créditos presumidos previstos nos arts. 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97.*

141. *Ocorre que a Solução de Consulta Interna nº 25, expedida aos 23/09/2016 pela COSIT, cuja íntegra é ora anexada aos presentes autos às fls. 1.122/1.131, conclui que os créditos previstos nos arts. 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97, não seriam ressarcíveis. Confira-se a ementa desta SCI:*

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Somente é permitido o ressarcimento de créditos presumidos do IPI quando haja expressa previsão legal ou regulamentar. Por ausência de expressa previsão legal ou regulamentar, não são passíveis de ressarcimento os créditos presumidos do IPI criados pelos artigos 11-A e 11-B da Lei nº 9.440, de 1997.

Dispositivos Legais: *IN RFB nº 1.300, de 12 de agosto de 2008, artigo 21, § 3º; Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, arts. 256 e 268; Decreto nº 7.389, de 09 de dezembro de 2010; Decreto nº 7.422, de 31 de dezembro de 2010”.*

142. *Além disto, visando confirmar a eventual necessidade de providências desta Turma para fins de dar atendimento à disposição contida no inciso III, do art. 3º, da Portaria RFB nº 1.668, de 29/11/2016¹¹, são necessárias informações sobre a eventual formalização da multa de ofício de que trata o §17, do*

art. 74, da Lei nº 9.430/96, em razão da não-homologação de compensações realizadas com o crédito de IPI relativo ao 3º

Conclui a Resolução:

"143. Diante do que consta acima, e levando-se em conta que ainda não transcorreu o prazo de 05 (cinco) anos da entrega das Declarações de Compensação aqui tratadas, voto, com fundamento no art. 18, do Decreto nº 70.235/72, no sentido de converter o presente julgamento em diligência para que a autoridade fiscal:

143.1 verifique, a seu exclusivo juízo, relativamente à parcela do crédito do 3º trimestre de 2012, cujo ressarcimento/compensação foi admitida (inclusive, se for o caso, no que respeita aos "outros créditos"), eventuais reflexos decorrentes do disposto na SCI COSIT nº 25/2016 e adote, quanto à parte não litigiosa do direito creditório que foi reconhecido por meio do Despacho Decisório proferido no presente processo administrativo, as medidas que a respeito entender oportunas;

143.2. do mesmo modo, avalie eventuais conseqüências que entenda advindas do disposto na SCI COSIT nº 25/2016 em relação à parcela do crédito do 3º trimestre de 2012 cujo ressarcimento/compensação foi negado e que é objeto de litígio neste processo administrativo, as quais serão posteriormente examinadas por este Colegiado quando do julgamento da Manifestação de Inconformidade interposta;

143.3. examine e indique, se for o caso, eventuais reflexos da SCI COSIT nº 25/2016 na autuação tratada no processo administrativo nº 13502.721584/2015-36, cujo julgamento também foi convertido em diligência na presente sessão, os quais serão posteriormente examinados por este Colegiado quando do julgamento da Impugnação protocolizada naquele processo administrativo;

143.4. informe sobre a eventual formalização da multa de ofício de que trata o §17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, em razão da não-homologação de compensações realizadas com o crédito de IPI relativo ao 3º trimestre de 2012, que é tratado nos correntes autos;

143.5. dê ciência à diligenciada das conclusões a que atingir, facultando-lhe pronunciamento a respeito no prazo de 30 (trinta) dias, após o que os correntes autos devem ser devolvidos a esta Turma para continuidade do julgamento."

Constata-se, então que há uma certa imposição para que a análise do caso seja refeita e de modo prejudicial à Recorrente para a adoção de novo entendimento.

Com fundamento na Solução de Consulta Interna nº 25 de 2016, a autoridade de origem responsável proferiu novo Despacho Decisório (revisor) e conclui que os créditos pleiteados não são ressarcíveis.

Vejamos:

"Assunto: Ressarcimento de IPI

Período de Apuração: 3º trimestre de 2012

Em observância ao princípio da verdade material, que rege o processo administrativo fiscal, e em face do disposto na SCI COSIT nº 25/2016, cujas consequências e reflexos na apuração do IPI estão demonstrados em diligência realizada no curso do presente processo, sobretudo quanto à definição dos créditos passíveis ou não de ressarcimento, comprova-se a equivocada decisão proferida, consubstanciada no Despacho Decisório nº 126 / DRF/LFS que, embora tenha reconhecido parcialmente o pedido de ressarcimento de IPI que posteriormente seria utilizado em Declarações de Compensação a ele vinculados, não desmembrou o referido crédito em parcelas ressarcíveis e parcelas não ressarcíveis, tornando-se necessária, assim, realização de revisão de ofício do mencionado despacho decisório.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO DEFERIDO
PARCIALMENTE**

COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA PARCIALMENTE"

Indispensável observar que a autoridade de origem, não reviu o seu despacho de ofício, somente o fez, porque foi instada a fazê-lo e com o norte que deveria seguir, ou seja, tal despacho revisor não foi feito de ofício, mas por impulso/provocação da Delegacia de Julgamento, a qual tem o dever de imparcialidade.

O art. 149 do Código Tributário Nacional elenca as hipóteses de revisão de ofício:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

Não vislumbro no caso concreto o preenchimento de nenhum dos requisitos para justificar a revisão do Despacho Decisório inaugural.

Importante para o deslinde do caso são as ponderações do Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, em voto proferido no processo nº 10860.904338/2011-27, *in verbis*:

"Pelos próprias características do ato decisório, não é um ato motivado por questões de conveniência e oportunidade, devendo a Administração Pública aceitar ou rejeitar o direito de crédito, à luz do ordenamento jurídico. Logo, o despacho decisório que retificou o ato decisório anterior, na realidade, promoveu a sua anulação, o que teria sido feito com fundamento no disposto na primeira parte do Súmula STF nº 473 e artigo 53, da Lei nº 9.784/1999, que determinam: "A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos".

Essa hipótese, de anulação de um ato administrativo dito vinculado, como expõe Diego de Figueiredo Moreira Neto, ocorre "quando inexistem os elementos essenciais dos atos administrativos competência, finalidade, forma, motivo e objeto como quando não se apresentam conforme as prescrições paradigmáticas definidas pela ordem jurídica"¹. Portanto, a ilegalidade que se busca corrigir diz respeito aos elementos do ato administrativo, como eventual inexistência de determinado elemento ou a sua desconformidade com a Lei.

Por esse motivo, impede-se ressaltar que, muito embora a Administração tenha o dever de invalidar os atos praticados de forma contrária ao ordenamento jurídico, é vedada a ela a invalidade de atos, no curso do processo administrativo, por mera mudança de orientação ou entendimento jurídico a respeito de determinada matéria, tendo em conta o disposto no artigo 2º,

¹ Curso de Direito Administrativo. Parte Introdutória, Parte Geral e Parte Especial. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2009. 15ª Edição. p. 224.

parágrafo único, XIII, da Lei nº 9.784/1999: "Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: XIII interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação".

Nesse sentido, é a doutrina de Alexandre Santos de Aragão, que afirma: "A simples mudança na interpretação jurídica eventualmente adotada pela Administração Pública não pode levar à invalidação de atos administrativos já praticados. Note-se, entretanto, que estamos tratando, aqui, de simples mudanças de orientação a partir de pontos de vista plausíveis, mas diferentes, tão comuns no Direito, mas não de mudanças de interpretação que signifiquem, na verdade, correções de ilegalidades"².

E prossegue o relator:

*"Assim, do mesmo modo que ao despacho decisório eletrônico é reconhecido o **status** de uma decisão administrativa que bem examina o direito de crédito do contribuinte e denega fundamentadamente uma não homologação, não havendo que se falar em sua nulidade, entendo que não cabe à Receita diminuir o exame e conclusão performados por atos dessa natureza em situação oposta, quando homologam uma declaração de compensação, para justificar uma posterior revisão.*

Então, dívidas não podem existir que, de fato, a declaração de compensação apresentada pelo contribuinte foi examinada à luz da legislação aplicável e das informações que a Receita entendeu como necessárias e suficientes para emitir uma decisão, no caso, pela homologação da compensação.

Além disso, uma decisão que reconhece o direito de crédito e homologa a declaração de compensação realizada, extingue o crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso II, do CTN, e artigo 74, parágrafo 2º, da Lei nº 9.430/1996, devendo essa decisão ser considerada perfeita e acabada, introduzida no ordenamento jurídico e apta a produzir efeitos no ordenamento jurídico, a partir de sua publicação ou ciência da parte interessada.

(...)

Com isso, com a publicação ou intimação do contribuinte de um ato decisório que expressamente homologa uma compensação declarada pelo contribuinte, reconhecendo a extinção do crédito tributário e a inexistência de relação jurídica entre contribuinte e Fazenda em relação ao crédito tributário compensado, há um

² Curso de Direito Administrativo. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2012. p. 166.

esgotamento dos efeitos jurídicos produzidos pelo ato decisório, que se revela um ato consumado, assim como é uma desapropriação já paga pelo Poder Público e que se encerrou por completo, ambos não passíveis de revisão.

Isso porque a extinção do crédito tributário e a inexistência de relação jurídica não mais dependem de qualquer condição resolutória ou de uma revisão de ofício mediante recurso voluntário, como ocorre em decisões administrativas em processos que decorrem de lançamento.

Dessa maneira, entendo incabível uma nova avaliação da Administração para, a partir de um novo entendimento ou nova leitura da legislação de regência sobre o direito de crédito aplicado aos fatos que lhe foram colocados, dentro de um mesmo processo administrativo, fazer ressurgir um crédito tributário já extinto pela compensação."

(...)

No Poder Judiciário, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por decisão unânime, afastou a possibilidade de revisão de decisão que homologa declaração de compensação, o que só poderia ser realizado pela Receita Federal em hipóteses de erro de fato, falsidade e omissão, como ocorre em hipóteses de fraude, pois, em tais casos, penso eu, já não se estaria diante de uma mera mudança de entendimento, mas de uma ilegalidade que afeta os próprios elementos do ato administrativo. A seguir, a ementa do acórdão, de relatoria do Desembargador Paulo Roberto de Oliveira Lima:

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA PELO FISCO. REVISÃO DE LANÇAMENTO EX OFFICIO. ERRO DE FATO. ÔNUS DA PROVA. IMPROVIMENTO DO APELO E DO REEXAME.

1. Caso em que a empresa requerera e obtivera, em 2.10.2008, compensação de débitos tributários com créditos que possuía, originários do Imposto Sobre Produtos Industrializados IPI, direito reconhecido pelo Despacho Decisório nº 460/2008. Não obstante, findou surpreendida, já em 16.4.2013, por novo Despacho Decisório (nº 49/2013), que anulou, de ofício, a decisão anterior, afastando a compensação e formalizando a inscrição em dívida ativa do crédito anteriormente extinto.

2. Não pode o Fisco, depois de homologada a compensação promovida pelo contribuinte, vir a promover revisão ex officio do ato, anulando, se não comprovado o alegado erro de fato.

3. Sabese que a homologação expressa do pedido de compensação equivale ao lançamento; logo, em consonância com o art. 149 do CTN, sua revisão somente é autorizada se presente na declaração do contribuinte, v.g., erro de fato, falsidade e omissão. Contudo, no caso, a Fazenda Nacional não se desincumbiu de comprovar nos autos qualquer equívoco nos

dados informados pela demandante, capaz de alterar/anular o Despacho Decisório que homologara a compensação.

4. Apelação e remessa oficial improvidas". (Processo: 08031184720134058300, Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, Segunda Turma, Julgamento: 03/03/2015)"

Deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, trago os seguintes precedentes sobre o tema:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO PUBLICADA. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. NULIDADE DO SEGUNDO DESPACHO.

Uma vez publicado um Despacho Decisório que homologa totalmente a compensação, extinguindo, portanto, o crédito tributário por inteiro, não é possível voltar atrás para publicar um novo Despacho Decisório que homologa apenas parte da compensação e extingue, então, apenas parcialmente o crédito tributário. Havendo publicação de homologação de compensação, extinto está o crédito e preclusa qualquer nova tentativa de examiná-lo, salvo no caso de nulidade do primeiro Despacho Decisório. É, portanto, nulo o segundo Despacho Decisório." (Processo nº 13839.720127/2010-18; Acórdão nº 1401-001.487; Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes; Redator designado para o voto vencedor Conselheiro Marcos de Aguiar Villas-Bôas; sessão de 19/01/2016)

Do voto vencedor destaco:

"A revisão dos atos da Receita Federal não pode acontecer indiscriminadamente, em prejuízo de direitos do contribuinte. O art. 149 do CTN - que não se aplica diretamente ao caso, uma vez que trata da revisão do lançamento - pode ser utilizado como exemplo para afirmar que há limites à revisão dos atos da Administração Tributária.

No caso da homologação de compensação, não há qualquer previsão no CTN no sentido de que ela poderá ser revisada. Pelo contrário, a prescrição é de que ela extingue o crédito tributário. Se o extinguiu e não era nulo o ato administrativo que o fez, não há como voltar atrás e "reconstituir" o crédito.

No presente caso, houve mera mudança de entendimento da Receita Federal, que publicou um ato administrativo perfeito, fundamentado, e depois decidiu voltar atrás na sua conclusão a respeito da compensação."

Ainda:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

*NULIDADE. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR.
MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO DO LANÇAMENTO. CTN,
ART. 146. ERRO DE DIREITO.*

O lançamento complementar, que modifica critério jurídico de lançamento anterior para qualificar a multa de ofício e imputar responsabilidade tributária é nulo, por ofensa ao artigo 146, do Código Tributário Nacional. (...)" (Processo nº 10980.725496/2011-56; Acórdão nº 9101-003.446; Relator Conselheiro Rafael Vidal de Araújo; Redatora designada Cristiane Silva Costa; sessão de 06/03/2018)

Foi exatamente o que ocorreu no caso em apreço, pois a Delegacia de Julgamento ao determinar a revisão do despacho decisório através da Resolução nº 11-002.001, extrapolando os limites da lide, converteu o julgamento em diligência a fim de que a Fiscalização pudesse tomar "as medidas que a respeito entender oportunas", em decorrência da SCI nº 25, expedida em momento posterior, em 23/09/2016.

A conversão do julgamento em diligência induziu que outra decisão, através de despacho decisório revisor fosse tomada para que se passasse a aplicar o contido na Solução de Consulta Interna nº 25/2016, ou seja, a adoção de outro entendimento firmado no âmbito da Receita Federal.

Desta forma tal prática acabou por culminar que a autoridade fiscal revisse (i) os créditos anteriormente reconhecidos pelo despacho decisório; (ii) os créditos em litígio e (iii) formalizasse a exigência de multa isolada, tudo ante o teor da então novel Solução de Consulta Interna nº 25/2016.

Diante de todo o exposto, acolho as preliminares de nulidade arguidas pela Recorrente, (i) da Resolução nº 11.002.001 da DRJ; (ii) do segundo Despacho Decisório (revisor) e (iii) da própria decisão recorrida, para que outra seja proferida.

- Do mérito

- Do direito de a Recorrente apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS, na forma prevista no art. 11-A da Lei nº 9.440/1997

Como visto, foram editados dois Despachos Decisórios. O primeiro reconheceu o valor de R\$ 51.268.340,44, de um total de R\$ 89.598.430,93. Por sua vez, o segundo (despacho revisor), reduziu o direito creditório para R\$ 2.753.437,93

Os fundamentos do Recurso Voluntário, basicamente são os mesmos encartados em sede de Manifestação de Inconformidade.

A matéria versa sobre o direito de a Recorrente apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS, na forma prevista no art. 11-A da Lei nº 9.440/1997.

Estabelece aludido dispositivo legal:

"Art. 11-A. As empresas referidas no § 1º do art. 1º, entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015, poderão apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, 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, no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno, multiplicado por: (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010) (Regulamento) (Vide Decreto nº 7.633, de 2011) (Vide Lei nº 13.043, de 2014)

I - 2 (dois), no período de 1º de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

II - 1,9 (um inteiro e nove décimos), no período de 1º de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

III - 1,8 (um inteiro e oito décimos), no período de 1º de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2013; (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

IV - 1,7 (um inteiro e sete décimos), no período de 1º de janeiro de 2014 a 31 de dezembro de 2014; e (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

V - 1,5 (um inteiro e cinco décimos), no período de 1º de janeiro de 2015 a 31 de dezembro de 2015. (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)"

Entendo que o direito está ao lado da Recorrente.

Com razão a Recorrente quando consigna em sua peça recursal:

"Isto porque, não pode haver outra conclusão senão aquela segundo a qual os artigos 11-A e 11-B são extensões da previsão legal trazida pelo artigo 1º da Lei 9440/11 que trata do benefício fiscal originário do Decreto 2.179/97.

Diferentemente, o v. acórdão recorrido adota o equivocado entendimento da SCI, através do qual (apesar de questionada somente acerca da aplicação do artigo 11-B) conclui que ambos os créditos são legítimos, mas não compensáveis por suposta ausência de previsão legal.

Conforme muito bem esclarecido pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, a IN n. 1300 ao tratar, em 20/12/2012, do crédito do art. 1º, inciso IX, que teve sua vigência encerrada em 31/12/1999, evidentemente o fez por considerar que os arts. 11-A e 11-B dele extensão o são.

Desta forma, considerando que nos termos do artigo 1º, o crédito presumido de IPI, teria sua vigência até 31 de dezembro de 1999, o artigo 11 passou a prever a possibilidade de "extensão" desse dispositivo até 31/12/10.

Terminado o prazo de vigência, do caput do art. 11, o artigo 11A da mesma lei, incluído pela Lei 12.218/2010 estabelece as hipóteses de apuração do crédito presumido de IPI, como ressarcimento do PIS e da Cofins decorrentes das vendas no mercado interno, estabelecendo a forma e a quantificação de tais créditos.

O artigo 11-B, por sua vez, incluído pela Lei 12.407/11, especificando o próprio § 1º do artigo 1º, prevê os mesmos benefícios, apenas estabelecendo que as empresas habilitadas nos termos do art. 12 farão jus ao benefício "desde que apresentem projetos que contemplem novos investimentos e a pesquisa para o desenvolvimento de novos produtos ou modelos de produtos já existentes".

(...)

Há uma mera alteração de metodologia de apuração quando da introdução do 11-A e do 11-B, permanecendo o incentivo, sempre, como sendo um crédito de IPI como forma de ressarcimento de PIS e da COFINS.

Em harmonia com a conclusão acima, tem-se que os Decretos nºs 7.389/10 e 7.422/10 cuidam e tão somente de regulamentar as alterações havidas quanto à metodologia de apuração dos créditos, não adentrando nem interferindo na regulamentação vigente da Lei nº 9440/97.

Significa dizer que o Decreto nº 2.179/97, que regulamente a Lei nº 9440/97 e trata, entre outros, das definições e dos conceitos constantes da Lei, em especial o que define "beneficiários", encontra-se em pleno vigor, não tendo sido revogado, quer expressa quer tacitamente, por nenhum dispositivo legal posterior.

Portanto, na medida que o art. 6º, parágrafo 3º (redação do Decreto 6556/08) dispõe sobre a forma de aproveitamento do crédito concedido pela Lei nº 9440/97 como forma de ressarcimento do PIS e da COFINS, este aplica-se tanto ao art. 1º, como ao 11-A e ao 11-B.

Uma das alegações para se considerar como não ressarcíveis os créditos dos artigos 11-A e 11-B é que os seus Decretos regulamentadores, ao contrário do que expressamente consta no § 3º artigo 6º do Decreto nº 2.179/97 não preveem a hipótese de ressarcimento.

Nada mais errado e absurdo. Esta alegação acaba por ferir a pretensão da fiscalização e demonstra o inegável direito da Recorrente.

Basta uma leitura atenta de todos os dispositivos constantes dos Decretos n.ºs 7.389/10 e 7.422/10 para constatar-se que não há sequer a previsão da possibilidade do lançamento do crédito presumido na escrita Fiscal do IPI para abatimento com esse imposto.

Seria, então, crível admitir nessa hipótese (com base da alegação a fiscalização) que o crédito presumido dos artigos 11A e 11B representam um nada jurídico, que sequer podem ser lançados na sua escrita?

É evidente o absurdo de tal entendimento. Os Decretos não tratam da forma do aproveitamento do Crédito Presumido posto que por serem da mesma natureza do artigo 1º, inciso IX da lei nº 9.440/97, tal previsão já consta expressamente do § 3º do artigo 6º do Decreto 2179/97.

(...)

A bem da verdade, as disposições dos arts. 11-A e 11-B inserem-se no mesmo contexto em que o Poder Legislativo estabeleceu política de incentivo e incremento ao desenvolvimento da indústria automobilística, criando estímulos a que a mesma se deslocasse para outras Regiões do País que o próprio legislador pretendeu estimular mediante a oportunidade de que indústrias nestas Regiões se instalassem e criassem novos polos de desenvolvimento e geração de riquezas e postos de trabalho.

O crédito presumido de que trata o art. 11 possuía limitação no tempo - até 31/12/2010 - decidindo soberanamente o Legislador pela necessidade de continuar com o mesmo incentivo, razão pela qual estendeu o prazo de fruição, nos termos dos arts. 11-A e 11-B, até 31/12/2015.

Dai porque, em relação às hipóteses de aproveitamento e utilização do mesmo crédito presumido de que trata a Lei nº 9.440, são aqueles a que se refere o art. 135, do RIPI, baixado com o Decreto nº 7.212/2010.

Esta conclusão é de cristalina evidência tanto assim que a introdução dos arts. 11-A e 11-B à Lei nº 9.440 se deu por força do disposto na Lei nº 12.218, de 30 de março de 2010, sendo que o RIPI, em que se encontra a disposição do art. 135, foi baixado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010."

O Tribunal Regional Federal da 5ª Região, embora apreciando o tema, em relação ao art. 11-B da Lei 9.440/97 entendeu que os dispositivos da Lei nº 9.440/97 (art. 1º, IX, art. 11, art. 11-A e art. 11-B) guardam identidade, que atende ao desiderato da lei vista a partir da Constituição Federal (art. 43, parágrafo 2º, III; art. 151, I).

Referida decisão apresenta a seguinte ementa:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. REGIME AUTOMOTIVO. INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PREVISÃO NOS ARTS. 1º, IX, 11, 11-A E 11-B DA LEI N. 9.440/97. IDENTIDADE. PREVISÃO

REGULAMENTAR DE COMPENSAÇÃO. INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 1.717/2017 DA RECEITA FEDERAL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO DE RESSARCIMENTO (COMPENSAÇÃO) COM OUTROS TRIBUTOS. ILEGALIDADE. INTERPRETAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS. FINALIDADE DA LEI. PREVISÃO NA LEI DE RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 74 DA LEI N. 9.430/96. LIMITAÇÃO DA APLICAÇÃO DA LEI GARANTIDORA DO RESSARCIMENTO. ATO INFRALEGAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTE DESTES TRIBUNAL. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL IMPROVIDAS.

1. Inexistência de discussão quanto à habilitação, por parte da apelada, para fruição do crédito presumido de IPI. Em nenhum momento a autoridade apontou a inexistência do direito de creditamento do IPI, conquanto afirme a impossibilidade de ressarcimento.

2. Não se discute, igualmente, que recentemente, a partir da Solução de Consulta COSIT n. 25/2016, foi editada a Instrução Normativa n. 1.717/2017, a qual deixou de prever de forma expressa a possibilidade de ressarcimento e compensação dos créditos presumidos de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei n. 9.440/97.

3. Para a apelante, não existe ato ilegal por parte da autoridade, isso porque: a) os benefícios previstos nos arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/97 seriam distintos daquele de que trata o inciso IX do art. 1º da mesma lei; b) o art. 11-B da Lei nº 9.440/97 não teria criado apenas uma nova forma de cálculo do benefício do inciso IX do art. 1º da referida lei; c) O aproveitamento como ressarcimento ou compensação, fora do próprio IPI, foi previsto no Decreto nº 6.556/2008 somente para a hipótese do inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440/97; d) o benefício previsto no inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440/97 foi extinto em razão do decurso do prazo; e) falta amparo legal para a compensação de crédito presumido de IPI; f) inexistência de mudança de entendimento por parte da Receita Federal, pois a Instrução Normativa nº 1.717/2017, ao não prever mais a forma de aproveitamento mediante ressarcimento dos créditos presumidos de IPI não compensados com o próprio IPI em nada inovou no sistema, pois simplesmente deixou de prever uma forma de aproveitamento não mais existente por decurso do prazo legal desde 2010; g) violação à Separação de Poderes no comando judicial em face da ausência de autorização legislativa.

4. Mesmo tendo ocorrido alterações na legislação no tocante à prazo de vigência, forma de apuração e requisitos de investimentos, as disposições dos arts. 1º, IX, 11, 11-A e 11-B, todos da Lei n. 9.440/97, tratam do mesmo incentivo fiscal.

5. A própria Receita Federal, ao firmar entendimento na Solução de Consulta COSIT nº 14/2016, considerou que a sucessão de disposições referentes ao crédito presumido de IPI ora tratado

revelava um único incentivo fiscal, isso na medida em que asseverou que previram três períodos de vigência distintos.

6. A exposição de motivos da Medida Provisória n. 471/2009, instituidora do art. 11-A da Lei n. 9.440/97, considerou expressamente que a proposta visava "ampliar o prazo de vigência de incentivos fiscais destinados a fomentar o desenvolvimento regional".

7. Se de fato teria ocorrido o fim do aproveitamento do art. 1º, IX, da Lei n. 9.440/97 em 2010, permaneceria sem explicação o motivo pelo qual a Instrução Normativa n. 1.300, de 2012, previa o ressarcimento do crédito de IPI auferido em razão do referido dispositivo legal.

8. Não existe fundamento teleológico para entender que o incentivo fiscal permitiria apenas o abatimento com débitos do IPI e o acúmulo do saldo credor do imposto.

9. Interpretação de que os dispositivos da Lei nº 9.440/97 (art. 1º, IX, art. 11, art. 11-A e art. 11-B) guardam identidade, que atende ao desiderato da lei vista a partir da Constituição Federal (art. 43, parágrafo 2º, III; art. 151, I).

10. Em suma: 1) há identidade de benefícios; 2) o art. 11-B não é benefício que deva ser considerado como em compartimento estanque em relação ao art. 1º, IX, da Lei n. 9.440/97; 3) Se há identidade de benefício, é possível o aproveitamento; 4) foi extinto o primeiro prazo; 5) o amparo legal existe em razão da existência do reconhecimento da identidade de incentivo fiscal; 6) houve, sim, mudança de entendimento ao ser editada a IN 1.1717/2017; 7) há lastro legal para o comando judicial que possibilitou o ressarcimento.

11. Ainda que o incentivo fiscal do art. 11-B da Lei n. 9.440/97 não fosse visto como o mesmo do art. 1º, IX, da mesma lei, constata-se que a própria disposição normativa estabelece que o crédito presumido de IPI será objeto de ressarcimento.

12. Com a previsão de ressarcimento, aplica-se o permissivo contido no art. 74 da Lei n. 9.430/96.

13. Este Tribunal já teve oportunidade de se debruçar sobre a questão da limitação da possibilidade de ressarcimento, via compensação, do crédito presumido do IPI decorrente do referido benefício fiscal ao proclamar que "o art. 6º, VI e parágrafo único, do Decreto n. 2.179/97 - invocado pela Fazenda -, ao limitar o aproveitamento de crédito presumido à dedução do IPI devido pela saída de produtos tributados, desbordou do propósito insculpido na lei regulamentada (Lei n. 9.440/97), afastando-se da concepção de "fiel execução" a qual deveria atender. (Proc. 0801144-09.2012.405.8300, Rel. Des. LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA).

14. Na linha do precedente invocado, não se poderia pensar em limitar a aplicação do incentivo fiscal em debate mediante a

simples consideração de que o Executivo poderia desbordar do objetivo traçado pelo legislador para impedir a utilização do ressarcimento via compensação.

15. Apelação e remessa oficial improvidas." (PROCESSO: 08184519720174058300, DESEMBARGADOR FEDERAL MANUEL MAIA, 4ª Turma, JULGAMENTO: 20/08/2018, PUBLICAÇÃO:)

Para compreensão do julgado, importante a transcrição do voto condutor, o qual passa a fazer parte integrante do presente voto, como razão de decidir:

"5. Na visão da apelante, a autorização de utilização de crédito presumido para abatimento de outros créditos tributários, encontrada no Decreto n. 2.179/97 (com a redação dada pelo Decreto n. 6.556, de 2008) somente diz respeito aos arts. 1º, IX, c/c art. 11, ambos da Lei n. 9.440/97.

*6. O Juízo de primeiro grau, atendendo ao reclamo da impetrante, ora apelada, considerou que as disposições contidas nos arts. 1º, IX, 11-A e 11-B, todos da Lei nº 9.440/97, **tratam do mesmo benefício fiscal**, pois anotou que "indústrias que já estivessem habilitadas no 'Regime Automotivo' e que visassem à continuação de investimentos - hipótese dos autos, consoante se verifica do exame dos elementos de convicção amealhados - nas referidas regiões, a partir da apresentação e concretização de novos projetos de desenvolvimento, poderiam continuar a fazer uso do crédito presumido de IPI estabelecido no inciso IX do art. 1º da Lei n. 9.440/97".*

7. Importante registrar, em primeiro lugar, que não se está diante de uma situação que possa ser resolvida sem maior esforço por parte do intérprete.

8. Os dispositivos da Lei n. 9.440/97 que provocam o presente debate são as seguintes:

"Art. 1º Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, com vigência até 31 de dezembro de 1999:

(...)

*IX - crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, **como ressarcimento das contribuições** de que tratam as Leis Complementares ns. 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no § 1º deste artigo.*

§ 1º O disposto no caput aplica-se exclusivamente às empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes de:

a) *veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes;*

b) *caminhonetas, furgões, pick-ups e veículos automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas;*

(...)

h) *partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos - acabados e semi-acabados - e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados nesta e nas alíneas anteriores.*

(...)

§ 14 A utilização dos créditos de que trata o inciso IX será efetivada na forma que dispuser o regulamento.

"Art. 11. O Poder Executivo poderá conceder, para as empresas referidas no § 1º do art. 1º, com vigência de 1º de janeiro de 2000 a 31 de dezembro de 2010, os seguintes benefícios:

(...)

IV - extensão dos benefícios de que tratam os incisos IV, VI, VII, VIII e IX do art. 1º."(grifo acrescentado)

"Art. 11-A. As empresas referidas no § 1º do art. 1º, entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015, poderão apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, 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, no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno, multiplicado por:

(...)

§ 4º O benefício de que trata este artigo fica condicionado à realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondentes a, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor do crédito presumido apurado."

(redação dada pela Medida Provisória n. 471, de 2009, convertida na Lei n. 12.218/2010).

"Art. 11-B. As empresas referidas no § 1º do art. 1º, habilitadas nos termos do art. 12, farão jus a crédito presumido do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares ns. 7, de 7 de setembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, desde que apresentem projetos que contemplem novos investimentos e a pesquisa para desenvolvimento de novos produtos ou novos modelos já existentes.

(...)

§ 4º O benefício de que trata este artigo fica condicionado à realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondentes a, no mínimo, dez por cento do valor do crédito presumido apurado.

(....)

§ 6º O crédito presumido de que trata o caput extingue-se em 31 de dezembro de 2020, mesmo que o prazo de que trata o § 2º ainda não tenha se encerrado."

(redação dada pela Medida Provisória n. 510, de 2010, convertida na Lei n. 12.407, de 2011).

9. Mesmo tendo ocorrido alterações na legislação no que diz respeito "à forma de apuração, prazo de vigência e requisitos de investimentos regionais", considero que as disposições acima tratam do mesmo incentivo fiscal.

10. Explico.

11. Cumpre observar, neste momento, que tal visão não foi dada exclusivamente pela apelada e pelo Juízo de primeiro grau.

12. Bem acentua a recorrida, nas suas contrarrazões, que a própria Receita Federal, ao firmar entendimento na Solução de Consulta COSIT nº 14/2016, considerou que a sucessão de disposições referentes ao crédito presumido de IPI ora tratado revelava um único incentivo fiscal, in verbis:

"Em relação a tal benefício fiscal, as normas previram três períodos de vigência distintos: a) o primeiro, com vigência até 31 de dezembro de 1999, conforme caput do art. 1º da Lei n. 9.440/97, regulamentado pelo Decreto n. 2.179, de 18 de março de 1997; b) o segundo, com vigência entre 1º de janeiro de 2000 e 31 de dezembro de 2010, conforme art. 11 da Lei n. 9.440, de 1997, regulamentado pelo Decreto n. 3.893, de 22 de agosto de 2001; c) o terceiro, com vigência entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015, conforme art. 11-A da Lei n. 9.440, de 1997, regulamentado pelo Decreto n. 7.422, de 31 de dezembro de 2010." (grifei)

13. Por sua vez, a exposição de motivos da Medida Provisória n. 471/2009, que gerou o art. 11-A da Lei n. 9.440/97, considerou expressamente que a proposta visava **"ampliar o prazo de vigência** de incentivos fiscais destinados a fomentar o desenvolvimento regional" (grifei).

14. Mais uma vez, a exposição de motivos da Medida Provisória 512/2010, a qual gerou a inclusão do art. 11-B à Lei n. 9.440/97, revela a intenção de possibilitar às empresas abrangidas pelo Regime Automotivo de continuar a fazer uso do crédito do IPI (item 8):

15. A apelante diz que a modificação feita pela Instrução Normativa 1.717/17 não significa mudança de entendimento por

parte da Receita Federal ao não mais estabelecer a forma de aproveitamento mediante ressarcimento dos créditos presumidos de IPI não compensados com o próprio IPI, porque esse aproveitamento já não existia por decurso de prazo desde 2010.

16. Se de fato teria ocorrido o fim do aproveitamento em 2010, deixa a apelante de explicar o motivo pelo qual a Instrução Normativa n. 1.300, de 2012, previa o ressarcimento do crédito de IPI auferido em razão do disposto no art. 1º, IX, da Lei n. 9.440/97.

17. O que é perceptível é que a própria Receita Federal, pelo menos até recentemente, considerava o incentivo fiscal do art. 1º, IX, da Lei n. 9.444/97 o mesmo previsto nos arts. 11-A e 11-B da mesma lei, daí ser possível afirmar que o seu prazo de vigência somente findará em dezembro de 2020.

18. Explica-se o posicionamento aqui adotado levando em conta que os "incentivos fiscais devem ser interpretados de modo a atingir a maior amplitude possível dos resultados pretendidos pela norma, em busca do bem comum, sempre dentro dos limites da razoabilidade" (DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Fellipe Cianca; Incentivos Fiscais no STJ; in Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal/Ives Gandra da Silva Martins, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores); São Paulo: MP Ed, 2007, p. 281).

19. Respondendo à indagação feita pela apelada em suas contrarrazões, não existe fundamento teleológico para entender que o incentivo fiscal permitiria apenas o abatimento com débitos do IPI e o acúmulo do saldo credor do imposto.

20. Destaco da referida peça o seguinte esclarecimento quanto ao creditamento do IPI e a falta de razoabilidade na interpretação dada pela apelante:

"Segundo dispõe o artigo 1º da Lei n. 10.485/04, os veículos produzidos pela Apelada estão sujeitos à incidência monofásica do PIS/COFINS, o que lhes impõe a observância de alíquotas de 2% e 9,6% respectivamente.

Como o crédito presumido outorgado é de 1,5 a 2 vezes o montante devido pela apelada de PIS/COFINS, na prática a venda dos veículos assegura-lhes crédito de 17,4% até 23,2%.

Por outro lado, a alíquota média de IPI para o setor automotivo e especificamente para a apelada é de cerca de 11%.

Ora, não é necessário nada além de raciocínio lógico elementar para se identificar que os créditos presumidos de IPI serão, inexoravelmente, muito superiores ao imposto devido pela Apelada."

21. Portanto, não se poderia pensar na instalação no Nordeste de indústria automobilística de tal magnitude sem que o incentivo fiscal atribuído à contribuinte não permitisse ter

ganhos que compensassem a instalação de parque fabril distante dos maiores centros consumidores.

22. *O incentivo fiscal em debate tem de ser visto como "medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico" (TORRES, Heleno Taveira, apud ELALI, André; Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais, in Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal/Ives Gandra da Silva Martins, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores); São Paulo: MP Ed, 2007, p. 51) e não se pode permitir que sua aplicação, de fato, resulte em quase nulo proveito econômico para quem acreditou nas ofertas do Poder Público.*

23. *Na verdade, a interpretação aqui dada aos dispositivos da Lei nº 9.440/97 levam em conta, ademais, a finalidade da lei vista a partir da Constituição Federal (art. 43, § 2º, III; art. 151, I).*

24. *Por outro lado, a atitude da apelada revela desprestígio e desrespeito ao princípio da segurança jurídica, "pois as relações jurídicas, mormente as estabelecidas entre Poder Público e particulares - eis que é neste campo de tensão que se justifica, em um primeiro momento, a afirmação dos direitos fundamentais - devem pautar-se, além dos parâmetros especialmente definidos na Lei Fundamental (repita-se, aqui novamente: ato jurídico perfeito, direito adquirido, coisa julgada, irretroatividade das normas penais e anterioridade da norma tributária, devido processo legal, dentre outros) **por padrões gerais de estabilidade, previsibilidade e calculabilidade** (CLÈVE, Clèmerson Merlin Clève; parecer sobre "crédito-prêmio de IPI"; in Crédito -Prêmio de IPI: estudos e pareceres; Paulo de Barros Carvalho...[et. al]; Barueri: Manole, 2005, p. 132, grifos acrescidos).*

25. *Em resposta aos argumentos da apelante: a) há identidade de benefícios; b) o art. 11-B não é benefício que deva ser considerado como em compartimento estanque em relação ao art. 1º, IX, da Lei n. 9.440/97; c) Se há identidade de benefício, é possível o aproveitamento; d) foi extinto o primeiro prazo; e) o amparo legal existe em razão da existência do reconhecimento da identidade de incentivo fiscal (questão referente à lastro legal para compensar, mesmo que não se considere o mesmo incentivo, será abordada logo mais); f) houve, sim, mudança de entendimento ao ser editada a IN 16/2017; g) se há lastro legal, cai por terra a alegação de violação à separação de poderes.*

26. *Ainda que o incentivo fiscal do art. 11-B da Lei n. 9.440/97 não fosse visto como o mesmo do art. 1º, IX, da mesma lei, constata-se que a própria disposição normativa estabelece que o crédito presumido de IPI será objeto de **ressarcimento**.*

27. *Ora, como registra a doutrina, "no ressarcimento do crédito tributário, à semelhança da restituição do indébito, o sujeito passivo pode receber, em moeda ou por meio de compensação, a*

liquidação de um direito de crédito contra a Fazenda Pública", sendo que "quanto aos objetivos a serem atingidos pelo ressarcimento, os mesmos variam, seja o ressarcimento realizado por meio de liquidação em moeda ou por meio de compensação" (PETRY, Rodrigo Caramori; Restituição, repetição de indébito, ressarcimento, compensação e creditamento - teoria geral e aplicação às contribuições Cofins e PIS-Pasep; in Revista Dialética de Direito Tributário, p. 70).

28. *Aliás, com a previsão de ressarcimento, aplica-se o permissivo contido no art. 74 da Lei n. 9.430/96.*

29. *Este Tribunal já teve oportunidade de se debruçar sobre a questão da limitação da possibilidade de ressarcimento, via compensação, do crédito presumido do IPI decorrente do referido benefício fiscal.*

30. *Eis a ementa do julgado:*

"TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. DECRETO. LIMITAÇÃO DAS HIPÓTESES DE COMPENSAÇÃO. REDUÇÃO DO ALCANCE DA LEI REGULAMENTADA. IMPOSSIBILIDADE.

1. *Os atos normativos (caso do Decreto) têm o efeito de complementar a lei (ato normativo originário e autônomo), "para sua fiel execução". Tais atos não podem inovar na ordem jurídica, sob pena de afrontar o comando do art. 5º, II, da CF/88, devendo apenas complementar a legislação, preocupando-se não em alterá-la, mas em torná-la exequível.*

2. *A Lei n. 9.440/97, visando ao desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, autorizou às empresas do ramo automotivo instaladas ou que viessem a se instalar) em tais regiões creditarem-se do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições para o PIS-PASEP e a COFINS, incidentes sobre o seu faturamento.*

3. *Na hipótese dos autos, verifica-se que o art. 6º, VI e parágrafo único, do Decreto n. 2.179/97 - invocado pela Fazenda -, ao limitar o aproveitamento de crédito presumido à dedução do IPI devido pela saída de produtos tributados, desbordou do propósito insculpido na lei regulamentada (Lei n. 9.440/97), afastando-se da concepção de "fiel execução" a qual deveria atender.*

4. *Apelação e remessa oficial desprovidas." (Proc. 0801144-09.2012.405.8300, Rel. Des. LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA, Terceira Turma, julgado em 20.03.2014).*

31. *Ao aplicar o precedente acima, tem-se que não se poderia pensar em limitar a aplicação do incentivo fiscal em debate mediante a simples consideração de que o Executivo poderia desbordar do objetivo traçado pelo legislador para impedir a utilização do ressarcimento via compensação.*

32. Não se trata aqui de ato jurisdicional que invada a competência do Poder Executivo, pois, na verdade, está-se a impedir que o Executivo retire a eficácia da lei.

33. Registre-se, por fim, quanto à possibilidade de cumprimento do comando judicial, isso desde o provimento de urgência concedido pelo Juízo de primeiro grau, a disposição contida no art. 170-A diz respeito a demanda na qual o tributo esteja sendo objeto de discussão. No presente caso, a discussão não trata de indébito tributário, pois é fato incontroverso o crédito do IPI.

34. Diante do exposto, *NEGO PROVIMENTO* à apelação e à remessa oficial."

Assim, entendo equivocada a conclusão exposta na Solução de Consulta em debate e a conclusão posta na decisão recorrida.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário interposto em tal matéria.

- Da Apuração de crédito presumido do IPI na venda de veículos importados e da desvinculação dos métodos de apuração da Matriz e da Filial

Defende a Recorrente que o montante das vendas de veículos importados constitui parcela integrante do faturamento oriundo das receitas no mercado interno e, em decorrência, sobre estas incidem as contribuições, base do incentivo.

Entende, ainda, a Recorrente que o valor das contribuições devidas pela pessoa jurídica segundo o método adotado pelo estabelecimento matriz, abrangendo todos os estabelecimentos pode ser distinto e diverso daqueles apurados pelo estabelecimento incentivado porque este está submetido a regra especial e individualizada, nos termos da Lei nº 9.440/97.

As matérias recursais já foram apreciadas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em diversos processos que envolvem a Recorrente, tais como, os processos nºs 13819.000185/2011-41; 13819.904873/2012-62; 13819.904874/2012-15 e 13819.904875/2012-51.

Em referidos processos, todos de relatoria do Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, o recurso foi julgado improcedente por unanimidade de votos, conforme se depreende, por exemplo, do teor das ementas dos Acórdãos nº 3301-004.691 e 3301-004.703:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/09/2010 a 31/12/2010

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NOS ARTS. 1º, IX, 11, IV, E 11-A, DA LEI Nº 9.440/97. APURAÇÃO SOBRE O FATURAMENTO DA REVENDA DE BENS IMPORTADOS. DESCABIMENTO.

É descabida a apuração do crédito-presumido de IPI de que tratam os arts. 1º, inciso IX, 11, inciso IV, e 11-A da Lei nº 9.440/97, em relação à contribuição para o PIS/PASEP e à

COFINS incidentes sobre ao faturamento auferido com a revenda de veículos importados.

ARTS. 1º, IX, 11, IV, E 11-A, DA LEI Nº 9.440/97. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS. VINCULAÇÃO AO MÉTODO ADOTADO PELA MATRIZ.

O método utilizado pelo estabelecimento beneficiado com o crédito presumido de IPI previsto nos arts. 1º, inciso IX, 11, inciso IV, e 11-A, da Lei nº 9.440/97, para determinar, no cálculo do incentivo, os créditos da não-cumulatividade de contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS referentes aos insumos aplicados na industrialização dos bens incentivados é vinculado àquele adotado pela matriz para calcular os créditos destes mesmos insumos na apuração centralizada das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

CONVÊNIO ICMS Nº 51/00. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS DEVIDAS PARA FINS DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI TRATADO NOS ARTS. 1º, IX, 11, IV, E 11-A, DA LEI Nº 9.440/97.

De acordo com o Convênio ICMS nº 51/00, havia que serem destacados na nota fiscal emitida pelo estabelecimento industrial os valores do ICMS próprio e o pelo qual era responsável por substituição. A fiscalização glosou a exclusão da base de cálculo do rateio proporcional o valor que identificou nos documentos contábeis e fiscais como sendo o ICMS próprio.

VENDAS PARA CONSUMO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DOS CORRESPONDENTES CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS DEVIDAS PARA FINS DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI TRATADO NOS ARTS. 1º, IX, 11, IV, E 11-A, DA LEI Nº 9.440/97.

As receitas de vendas de veículo para consumo na Zona Franca de Manaus estão submetidas à alíquota zero, não tendo natureza de receitas de exportação, devendo ser mantidos os respectivos créditos para o cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas para fins de apuração do crédito presumido de IPI de que tratam os arts. 1º, inciso IX, 11, inciso IV, e 11-A, da Lei nº 9.440/97." (Processo nº 13819.000185/2011-41; sessão de 24/05/2018)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NOS ARTS. 1º, IX, 11, IV, E 11-A, DA LEI Nº 9.440/97. APURAÇÃO SOBRE O FATURAMENTO DA REVENDA DE BENS IMPORTADOS. DESCABIMENTO.

É descabida a apuração do crédito-presumido de IPI de que tratam os arts. 1º, inciso IX, 11, inciso IV, e 11-A da Lei nº 9.440/97, em relação à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre o faturamento auferido com a revenda de veículos importados. (...) (Processo nº 13819.909863/2011-32; sessão de 24/05/2018)

Em aludidas decisões, a Turma Julgadora, entendeu por confirmar as decisões recorridas, sendo que os votos condutores adotaram como razões de decidir as constantes nas decisões vergastadas.

Especificamente, em relação a tais matérias recursais, por concordar com os fundamentos adotados na decisão recorrida e para manter uma uniformidade decisória com os demais julgados em processos da Recorrente, adiro a tal critério e peço vênha para transcrevê-los:

"Da impossibilidade de apuração do crédito-presumido de IPI previsto no art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, em relação a revenda de bens importados:

(...)

280. Observa-se que o incentivo é dirigido às "empresas referidas no §1º do art. 1º", ou seja, "Às empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes"²² (g.n.) de veículos automotores terrestre de passageiros, tratores, caminhonetas, e dos demais produtos mencionados nas alíneas "a" a "h" deste parágrafo.

281. No mesmo talvegue, o art. 2º, do Decreto nº 7.422/2010, que regulamentou o aludido art. 11-A e cuja dicção é a seguir apresentada, deixa claro que o incentivo se restringe aos produtos montados ou fabricados pelas empresas beneficiárias:

"Art. 2. As empresas de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.440, de 1997, instaladas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, poderão apurar, entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015, crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI como ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º do Decreto nº 2.179, de 18 de março de 1997, multiplicado por:" (g.n.)

282. Realmente, após o comentado art. 2º se reportar aos beneficiários do incentivo ("As empresas de que trata o §1º do art. 1º da Lei nº 9.440, de 1997"), ao final define o valor do benefício, que é o "montante das contribuições devidas, em cada mês, decorrentes de vendas no mercado interno dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º do Decreto 2.179, multiplicado por (...)" (g.n.).

283. Diferentemente do que diz a recorrente, inexistente qualquer equívoco na remissão que o art. 2º, do Decreto nº 7.422/2010, faz aos produtos do inciso IV do art. 2º, do Decreto nº 2.179/1997; o que, na realidade, há é mais uma clara limitação do incentivo à receita de venda dos produtos mencionados neste dispositivo, que está assim redigido:

"Art. 2º Para os fins deste Decreto, consideram-se:

(...)IV - "Beneficiários": as empresas instaladas e que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e que sejam montadoras e fabricantes de:
(...)" (g.n.)

284. Destarte, não é toda e qualquer receita de venda no mercado interno que deve ser computada no incentivo, mas apenas a dos produtos discriminados na norma, quais sejam, os montados e fabricados pelos beneficiários!

285. Não bastasse a literalidade da norma, a circunstância aqui examinada pode ser facilmente atingida a partir de uma análise teleológica do incentivo do art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, cuja finalidade, de forma incontroversa, é, aos moldes descritos na Exposição de Motivos da Lei nº 12.218/2010 (EM nº 166/2009 MF/MCT/MDIC), o de implementar medidas complementares à política de desenvolvimento produtivo no País, reforçando a regionalização da indústria automotiva Brasileira.

286. E em nada - ou quase nada - a revenda de produtos importados proporciona a descentralização de setor industrial, porquanto é a industrialização na Região incentivada que tem maiores condições potenciais de oportunizar o fomento do desenvolvimento regional e incrementar o nível de empregos, o que somente de forma extremamente discreta e totalmente desproporcional em relação ao incentivo ocorre por intermédio de mera operação de revenda de bens importados.

(...)

288. Outrossim, adito que, conquanto o benefício do art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, seja distinto do incentivo previsto nos arts. 1º, IX, e 11, também desta Lei, não se pode desprezar que, historicamente, esta norma não garantiu crédito presumido de IPI como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação à mera revenda de produtos importados.

289. Tanto é assim que o art. 1º, do Decreto nº 3.893/2001, que disciplinou o incentivo do art. 11, da Lei nº 9.440/97,

textualmente disse que o incentivo era restrito ao faturamento "decorrente da venda de produtos de fabricação própria" (g.n.) - o que, obviamente, excluiu a venda de produtos importados! Em semelhante diretriz, o art. 135, do RIPI/2010.

290. Não se olvide que, consoante art. 26-A, caput, do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora administrativa está proibida de "afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade", ressalvadas apenas as hipóteses (aqui não configuradas) taxativamente listadas no § 6º deste dispositivo, sendo que, mesmo nos quando a inconstitucionalidade haja sido proferida pelo STF no controle difuso de inconstitucionalidade, ainda que sob repercussão geral, o afastamento, pela autoridade julgadora de primeira instância administrativa, da norma nestes termos declarada inconstitucional pela Suprema Corte depende de manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (art. 19, §5º, da Lei nº 10.522/2002).

291. Logo, evidentemente, apenas as atividades de montagem e fabricação são incentivadas, não abarcando o incentivo analisado a mera revenda de produtos importados. Do contrário, levando ao extremo, chegar-se-ia à conclusão de que bastaria uma empresa montadora fabricar um único veículo e importar milhões para ter direito ao incentivo em relação a todas as receitas por ela auferidas - o que, convenhamos, é um disparate!

292. Ademais, o §4º, do art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, pressupõe investimentos em pesquisas, desenvolvimento e inovação tecnológica nas regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste - e bem ponderou o TVF em sua 21ª lauda, que "Na importação os investimentos previstos no §4º do artigo 11-A não são realizados na região incentivada (Norte, Nordeste e Centro-Oeste), e sim no país em que os veículos são produzidos. Admitir a incidência do benefício fiscal às operações de revenda de veículos importados equivaleria, em última análise, a uma espécie de estímulo ao investimento na indústria automotiva de outros países, o que desvirtuaria totalmente a intenção do legislador ao instituir o favor fiscal, e causaria enormes prejuízos ao Estado Brasileiro, que teria o ônus do incentivo fiscal sem nenhuma contrapartida, configurando grave afronta ao interesse público".

293. Importante também é registrar que a Cláusula Sexta, do Termo de Compromisso Aditivo MDIC/SDP/Nº 168/III-11, datado de 30/12/2012, cuja cópia esta anexada às fls. 225/227 do processo administrativo nº 13502.721584/2015-36, claramente diz que o incentivo analisado deve atender o disposto no art. 8º, da Lei nº 11.343, de 28/12/2006:

"CLÁUSULA SEXTA: Fica mantido pelo prazo deste TERMO DE COMPROMISSO ADITIVO o compromisso assumido nos termos do art. 8º da Lei nº 11.434, de 28 de dezembro de 2006".

294. Então, igualmente para o incentivo criado pelo art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, são aplicáveis os ditames do art. 8º, da Lei 11.434/2006, que deixam transparente que o incentivo pressupõe produção - inexistindo, por conseguinte, na mera revenda. Vejamos:

"Art. 8 Os incentivos e benefícios fiscais concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições a pessoa jurídica que vier a ser incorporada poderão ser transferidos, por sucessão, à pessoa jurídica incorporadora, mediante requerimento desta, desde que observados os limites e as condições fixados na legislação que institui o incentivo ou o benefício, em especial quanto aos aspectos vinculados:

I- ao tipo de atividade e de produto;

(...)

§ 3 A pessoa jurídica incorporadora fica obrigada, ainda, a manter, no mínimo, os estabelecimentos da empresa incorporada nas mesmas Unidades da Federação previstas nos atos de concessão dos referidos incentivos ou benefícios e os níveis de produção e emprego existentes no ano imediatamente anterior ao da incorporação ou na data desta, o que for maior.

§ 4 Na hipótese do art. 11 da Lei n 9.440, de 14 de março de 1997, é vedada a alteração de benefício inicialmente concedido para a produção dos produtos referidos nas alíneas a a e do § 1º do art. 1 da citada Lei, para os referidos nas alíneas f a h, e vice-versa" (g.n.)

295. Ademais, o §3º, do art. 11 -A, da Lei nº 9.440/97, preceitua que "Para apuração do valor da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas na forma do § 1º, devem ser utilizados os créditos decorrentes da importação e da aquisição de insumos no mercado interno" (g.n.). E, como bem disseram as autoridades fiscais no TVF, "Neste dispositivo, o legislador indica, ainda que indiretamente, quais veículos são base para o benefício, pois, de forma lógica e consequente, ao definir que no cálculo do benefício devem ser considerados os créditos decorrentes da importação e da aquisição de **insumos** no mercado interno, ele aponta que o produto cuja venda gerará o benefício é o veículo **fabricado** pela empresa beneficiária a partir desses insumos" e "Dessa forma, o desconto dos créditos da importação está relacionado apenas aos créditos decorrentes dos insumos importados, e não da aquisição de produtos acabados importados, pois a receita de revenda destas mercadorias não deve compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI"²³.

296. Destaco, ainda, que o TVF e os Autos de Infração combatidos se fundamentam, dentre outras normas, no Decreto regulamentar acima citado e na Lei 9.440/97 e

alterações, não tendo adotado como base legal a SCI COSIT nº 17/2012, de que reproduziu a ementa. O que, no máximo, verifica-se é a coincidência de parte dos argumentos usados pela autuação em relação aos constantes da SCI – mas não de todos, já que, por exemplo, diferentemente da SCI, a Fiscalização não faz comparação do benefício examinado com o incentivo da Lei nº 9.826/99.

(...)"

O ressarcimento do IPI aplica-se exclusivamente a contribuintes que pratiquem atividades industriais, ou seja, somente a receita da venda de produtos industrializados/fabricados pela recorrente e vendidos no mercado interno que deve ser computada no incentivo, ou seja, a receita dos produtos discriminados na norma, repita-se, os montados e fabricados pela Recorrente.

No que tange a desvinculação dos métodos de apuração da Matriz e da Filial para apuração dos créditos, continua, com acerto a decisão recorrida:

"Da vinculação do método a ser adotado pelo estabelecimento incentivado na determinação dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativas para cálculo do benefício analisado àquele empregado pela matriz e do pedido de reconhecimento de crédito adicional:

(...)

304. Destarte, como a adoção, pelo estabelecimento beneficiado, de método de cálculo das contribuições devidas sobre as operações incentivadas distinto daquele empregado pela matriz na apuração centralizada da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre estas mesmas operações (agregadas às demais da pessoa jurídica) resulta em valores devidos distintos destas contribuições, conclui-se que o método adotado pela matriz vincula o da filial, de modo que o crédito presumido possa realmente corresponder ao dobro- e depois 1,9,1,8, 1,7 e 1,5 - das contribuições efetivamente devidas.

305. Pensar de modo diverso é subverter a força normativa da linguagem empregada, bem como aceitar resultado não condizente com o bom senso, o razoável e o racional.

306. Ademais, não se pode desprezar que a instituição de um benefício fiscal é orientada por parâmetros de renúncia fiscal, que, no caso vertente, está correlacionado com os valores da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS efetivamente devidos, não podendo ser adotado outro parâmetro do qual resulte o indevido alagamento do incentivo e, por consequência, da renúncia fiscal.

*307. Não menos importantes sobre a questão são as ponderações entalhadas no TVF acerca do fato de que a pessoa jurídica constitui uma unidade só, e de que a contabilidade da pessoa jurídica deve integrar um único sistema contábil, até mesmo porque os resultados das filiais devem ser **incorporados** na*

escrituração da matriz (itens 46 a 48 acima), argumentos estes que também adoto, ao lado dos aqueles acima já esposados, no presente Voto.

(...)

310. Ora, no caso vertente, é inquestionável que, para determinar, na apuração centraliza das contribuições, os correspondentes créditos da não cumulatividade usou o rateio proporcional; então, pelos fundamentos esquadrinhados, deve usar este mesmo método para definir os créditos (e, por consequência, o valor efetivamente devido) destas contribuições para fins de levantamento do crédito presumido de IPI tratado na Lei nº 9.440/97.

311. Na segunda Manifestação de Inconformidade, a contribuinte pretende demonstrar, por meio de mera planilha, que o exemplo citado pela autoridade fiscal no mês de julho de 2012 seria o único em que teria ocorrido distorção positiva do benefício apurado pelo sujeito passivo, quando adotado o método de apropriação direta em vez do rateio proporcional, e que, no total do período fiscalizado, a utilização adoção do rateio proporcional até ensejaria um crédito adicional no valor de R\$ 200.247.744,23, cujo reconhecimento requereu alternativamente, se não atendido o pleito principal.

312. Ocorre que pouco importa se o método do rateio proporcional garantiria à contribuinte, no total do período fiscalizado, crédito adicional de R\$ 200.247.744,23, pois ele é o que deve ser aplicado, aos moldes acima explicitados.

313. Inobstante, o suposto crédito adicional apontado pelo sujeito passivo – que, diga-se de passagem, sequer foi adequadamente comprovado, pois apresentada mera planilha de uma folha para demonstrá-lo, sem qualquer explicação detalhada de como foram feitos os cálculos – não pode ser pleiteado mediante requerimento direto à autoridade julgadora de primeira instância. Para tanto, deveria o sujeito passivo ter dirigido o pleito à autoridade administrativa competente, por meio de Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação, na forma adequada estabelecida na IN RFB nº 1.717/2017.

314. Feitas as observações acima, julgo improcedentes as Manifestações de Inconformidade, na parte em que pretendem afastar o método de rateio proporcional para segregação dos créditos referentes aos produtos incentivados."

Agrego as considerações feitas pelo Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira em seu voto encartado no Acórdão nº 3301-004.703:

"A recorrente, para fins de cálculo do incentivo fiscal em comento, adotou dois métodos distintos:

i) o "método do rateio proporcional" foi utilizado para calcular os créditos vinculados às despesas de energia elétrica, armazenagem, frete, serviços e bens do imobilizado; e ii) o

método denominado de Bill of Material (BOM), para determinação dos demais insumos, o qual, segundo apurado pela fiscalização, aproximase do "método da apropriação direta" (inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

Em sua defesa, a recorrente alegou que não havia dispositivo legal que a obrigasse a adotar o mesmo método da matriz. E por meio de argumentos e pareceres técnicos, sustenta que o método de custos adotado pode ser considerado como de apropriação direta, pois coordenado e integrado com o restante da escrituração mercantil, nos termos do art. 294 do RIR/99.

A fiscalização e a DRJ, por seus turnos, entendem que o contribuinte deveria ter utilizado o método do rateio proporcional (inciso I do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/03),

pois o estabelecimento matriz o utilizava para outros fins (provavelmente, para fins de determinação do saldo de créditos de PIS e COFINS que, para fins de compensação, não requeriam que se esperasse pelo fim do respectivo trimestre calendário, porém poderiam ser imediatamente compensados).

Adicionalmente, a fiscalização apontou várias inconsistências no cálculo dos custos, por meio do método Bill of Material, concluindo que não poderia ser considerado como coordenado e integrado ao restante da escrituração.

Concordo com a fiscalização e a DRJ. Entendo que, para fins de cálculo do crédito presumido de IPI, deveria ter sido adotado o método aplicado pela matriz, qual seja, o do rateio proporcional. Assim, não adentrei na discussão acerca da adequação ou não à legislação do IRPJ do método Bill of Material."

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso em tais matérias.

- Dos demais tópicos recursais

- Dos créditos referentes aos insumos transferidos pelas filiais em Taubaté e São Bernardo do Campo para a de Camaçari:

Novamente, sirvo-me das colocações encartadas na decisão recorrida:

"315. Enquanto o TVF explica, em detalhes, no que os insumos transferidos pelas filiais de Taubaté e de São Bernardo do Campo, diante da sistemática de aproveitamento adotada pela empresa, influenciam, negativamente, os valores dos créditos a descontar da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS [não aproveitamento de créditos com materiais indiretos (graxa, estopa, lubrificantes, etc), energia elétrica, armazenagem, serviços, além de despesas com frete e armazenagem, aluguéis de máquinas e equipamentos, etc, que são todos apropriados pelas filiais que produzem as peças (Taubaté e São Bernardo)], o sujeito passivo, na sua Manifestação de Inconformidade, limita-se a, simplesmente, expor o texto dos regulamentos do ICMS de São Paulo e da Bahia e a falar de questão de distinção de tratamento das legislações paulista e baiana quanto à

atualização monetária de custos, não tendo enfrentando a questão colocada no TVF, cuja sistemática de cálculo não foi, no peculiar, expressamente combatida.

316. Assim, diante do que dispõe o art. 16, III, c/c o art. 17, ambos do Decreto nº 70.235/72, mantenho o levantamento realizado pelas autoridades fiscais em relação aos créditos das contribuições sobre insumos oriundos das duas filiais acima mencionadas."

Voto por negar provimento ao recurso.

- Da inclusão dos valores devidos a título de ICMS (por responsabilidade própria), da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS no cômputo da receita bruta para fins de apuração destas contribuições:

Com relação a tal tema, no mérito, dirirjo dos fundamentos adotados pela DRJ.

Esta Turma, em processos de minha relatoria, já decidiu pela aplicação do decidido pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, no julgado proferido no RE nº 574.706, conforme ementa a seguir transcrita:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 14/09/2001 PIS - BASE DE CÁLCULO - ICMS - EXCLUSÃO.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços - ICMS não compõe a base de incidência do PIS e da COFINS.

O Supremo Tribunal Federal - STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 574.706, em sede de repercussão geral, decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, o que afasta, de imediato, o anterior entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no Resp 1.144.469/PR, no regime de recursos repetitivos." (Processo nº 10880.674237/2011-88; Acórdão nº 3201-004.124; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 25/07/2018).

No entanto, no caso concreto, não há como se dar provimento aos argumentos de defesa.

Aqui, novamente, peço vênia para transcrever excerto do voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira (Acórdão nº 3301-004.693):

"Contudo, no presente caso, para que pudesse dar provimento aos argumentos da recorrente, teria de constar na peça de defesa, que: i) o contribuinte comprovadamente não pagava e tampouco contabilizava PIS e COFINS sobre ICMS; ii) ao calcular as contribuições devidas, sobre as quais calculou o crédito presumido de IPI, também não computou o ICMS, pois, caso contrário, haveria distorções no cálculo do incentivo fiscal.

Isto posto, não tenho fundamento para propor alterações nos cálculos da fiscalização, efetuado com base nos registros contábeis e fiscais do contribuinte."

Assim, nego provimento ao Recurso Voluntário em tal matéria.

- Do erro na determinação da receita de vendas no mercado interno:

Novamente, é de se reproduzir o contido na decisão recorrida:

"335. Quanto ao equívoco visualizado pela Fiscalização na determinação das receitas de vendas no mercado interno a partir da conta contábil "23A01A00LOCAL" em razão da adoção do "Revenue Recognition", correspondente a ajustes que representam os veículos faturados que ainda estão no pátio do estabelecimento, com lançamentos a crédito e a débito (cujo histórico possui o texto "REVERSAO DE VENDAS NÃO EMBARC"), limitou-se a contribuinte a dizer que "não tendo havido a saída dos produtos do estabelecimento fabril, os documentos fiscais não compuseram o faturamento, que foi suspenso, para ser reconhecido o respectivo valor quando concretizado" (g.n.) e que, quando muito, poder-se-ia "conjecturar tratar-se de postergação, com a consequência de tornar ocorridos os seus efeitos para o cômputo da receita bruta do período seguinte, incorrendo prejuízos ao Fisco".

336. Ocorre que a manifestante não apontou a base legal com fundamento na qual considerou "suspenso" o faturamento e chega mesmo a admitir a possibilidade de que tenha ocorrido postergação, diante do que, e considerando que a Nota Fiscal é importante documento de controle fiscal, não há como se desconsiderar ocorrido o faturamento quando de sua emissão. Neste sentido, consta da ementa da Solução de Consulta COSIT nº 4, de 12/01/2017, que trata da contribuição para o PIS/PASEP e das COFINS, que "A emissão de nota fiscal pela pessoa jurídica tem caráter instrumental e probatório em relação ao fato gerador da contribuição, gerando contra ela presunção relativa de veracidade de seus dados, aplicável pelo fisco, a seu critério, inclusive no caso de irregularidade na emissão".

337. Logo, mantenho, no peculiar, o levantamento realizado pelas autoridades fiscais."

Voto por negar provimento ao Recurso no presente tópico.

- Da composição das receitas de exportação

Adoto como razões de decidir, o contido na decisão recorrida:

"338. A contribuinte questiona a exclusão, do cômputo das receitas de exportação no cálculo do fator de rateio apurado pela Fiscalização, da parcela correspondente às receitas de revenda de CKD cujos componentes foram integralmente fabricados por outras pessoas jurídicas.

339. Em atenção ao argumento da contribuinte no sentido de que no “primeiro parágrafo às págs. 30 do TVF e lá consta a afirmação segundo a qual: ‘No caso do CKD, **a maior parte dos módulos e peças**, são produzidos pelos fornecedores ...’” e de que “se a própria Fiscalização reconhece e admite que a ‘**maior parte dos módulos e peças**’ são produzidos pelos fornecedores, a boa lógica e o sempre oportuno bom senso faz com que **a menor parte dos módulos e peças** são efetivamente produzidas pela Impugnante, o que aliás encontra-se corroborado pela resposta a intimação de 25/09/2015 e acolhida pela Fiscalização”, impõe-se inicialmente elucidar que a Fiscalização, justamente porque admitiu que parte dos CKD eram de fabricação da ora recorrente, considerou esta parcela na receita de exportação, como bem se verifica na linha “EXPORTAÇÕES - CKD” do Anexo “D” do TVF.

340. Além disto, convém desde logo esclarecer que, diferentemente do que alega a recorrente, não se visualiza, no citado Anexo “D”, qualquer adição de receitas de exportação de CKD às receitas no mercado interno.

341. Também preliminarmente neste tópico, registro que a contribuinte não apresentou qualquer contestação expressa de que as receitas de CKD indicadas no Anexo D correspondem aos dos kits por ela fabricados (no sentido de que não foram industrializados seus componentes por outras pessoas jurídicas).

342. Ultrapassadas as questões acima, passo a analisar a exclusão, do cômputo das receitas de revenda de CKD, daqueles cujos componentes foram totalmente fabricados por outras pessoas jurídicas.

343. Ora, os custos, encargos e despesas que incorre a contribuinte – que foram proporcionalmente rateados pela Fiscalização - são, essencialmente, incorridos em sua atividade de industrialização. Portanto, não estão associados à mera revenda de produtos fabricados por outras pessoas jurídicas e, por isto, não tem sentido incluir no rateio a venda de CKD, cujos componentes já são recebidos prontos pela contribuinte de outras pessoas jurídicas.

344. Note-se, por outro lado, que, aos moldes já explicados, o incentivo apenas deve ser calculado em relação aos veículos de fabricação própria da Impugnante.

345. Em face do exposto, julgo improcedente no particular as Manifestações de Inconformidade."

Nego provimento ao recurso na matéria.

- Das receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus

A questão gira em torno da inclusão, ou não, das receitas de veículos de fabricação própria da Recorrente, que foram vendidos a pessoas jurídicas revendedoras domiciliadas na Zona Franca de Manaus, na receita de vendas no mercado interno para fins de rateio dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Assiste razão ao pleito recursal.

As receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus devem ser equiparadas a receitas de exportação.

O art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT estabelece que a Zona Franca de Manaus é mantida com suas características de área livre de comércio, de exportação e de importação pelo prazo de 25 anos, *in verbis*:

"Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus."

O Decreto-Lei nº 288/1967 assim estabelece:

"Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro."

Por sua vez, o art. 5º, inc. I da Lei nº10.637/2002, assim prescreve:

"Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;"

Já o art. 6º, inc. I da Lei nº 10.833/2003:

"Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;"

É de se concluir que as receitas das vendas efetuadas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus, por expressa determinação do art. 4º do Decreto-Lei 288/1967 c/c o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ADCT são equiparadas às exportações, de forma que as receitas delas decorrentes não devem ser tributadas pelo PIS e pela Cofins.

Neste sentido, reporto-me ao que tem decidido de modo reiterado o CARF:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 2000, 2001

RECEITAS AUFERIDAS NAS VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

A discussão quanto à equiparação das referidas receitas se encontra pacificada pelo Ato Declaratório PGFN 4/17. É de se equiparar as receitas auferidas nas vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus ZFM às receitas de exportação para afastar a tributação pela Cofins." (Processo nº 10880.000886/2002-57; Acórdão nº 3301-005.691; Relator Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes; sessão de 31/01/2019)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1993 a 30/06/2002

RECEITAS AUFERIDAS NAS VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

É de se equiparar as receitas auferidas nas vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus - ZFM às receitas de exportação para afastar a tributação pelo PIS/Pasep. Cabe recordar que a discussão quanto à equiparação das referidas receitas se encontra pacificada pelo Ato Declaratório PGFN 4/17.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1993 a 30/06/2002

RECEITAS AUFERIDAS NAS VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

É de se equiparar as receitas auferidas nas vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus - ZFM às receitas de exportação para afastar a tributação pela Cofins. Cabe recordar que a discussão quanto à equiparação das referidas receitas se encontra pacificada pelo Ato Declaratório PGFN 4/17." (Processo nº 10805.001199/2003-32; Acórdão nº 9303-007.880; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 23/01/2019)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITAS AUFERIDAS NAS VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS - ZFM. EQUIPARAÇÃO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

As receitas auferidas de vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus são equiparadas às receitas de exportação para fins de constituição do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96. Aplicação, à espécie, do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 e do Ato Declaratório PGFN nº 04/2017.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRESCRIÇÃO QÜINQUÊNAL.

Devem ser aplicadas as disposições do Decreto-Lei n. 20.910/32, e não do Código Tributário Nacional, para fins de contagem do prazo prescricional para o ressarcimento do direito ao crédito presumido de IPI." (Processo nº 13884.002282/2003-84; Acórdão nº 3401-005.202; Relator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo BRanco; sessão de 25/07/2018)

Acrescente-se, ainda, que a discussão se encontra pacificada. Tanto é assim, que a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, por meio do Ato Declaratório PGFN 4/17 declarou que, fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, a incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinadas a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus.

Diz o Ato Declaratório PGFN 4/17:

"Ato Declaratório PGFN nº 4, de 16 de novembro de 2017 (Publicado(a) no DOU de 21/11/2017, seção 1, página 41)

"Autoriza a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes nas ações judiciais que menciona."

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1743/2016 desta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 14 de novembro de 2016, DECLARA que, fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes:

"nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinadas a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade" JURISPRUDÊNCIA: ADI 2.3489/DF, RE 539.590/PR e AgRg no RE 494.910/SC; AgInt no AREsp 944.269/AM, AgInt no AREsp 691.708/AM, AgInt no AREsp 874.887/AM, AgRg no Ag 1.292.410/AM, REsp 1.084.380/RS, REsp 982.666/SP, REsp 817777/RS e EDcl no REsp 831.426/RS.

FABRÍCIO DA SOLLER"

Assim, correto o argumento recursal de que devem ser excluídas as vendas realizadas pela Recorrente para destinatários localizados na Zona Franca de Manaus, pois estas constituem receitas equiparadas a exportação.

Nestes termos, voto por dar provimento ao Recurso no tema tratado.

Diante do exposto, voto por acolher as preliminares de nulidade suscitadas pela Recorrente, (i) da Resolução nº 11.002.001 da DRJ; (ii) do segundo Despacho Decisório (revisor) e (iii) da própria decisão recorrida, para que outra seja proferida.

Superada as preliminares, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito de a Recorrente apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS, na forma prevista no art. 11-A da Lei nº 9.440/1997 e para considerar as vendas à Zona Franca de Manaus como equivalentes a receitas de exportação.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Voto Vencedor

Voto vencedor em relação à preliminar

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Redator designado

Com a devida vênia, divergimos do il. Relator.

Segundo consta dos autos, ao apreciar a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, instou a unidade preparadora a promover a revisão do Despacho Decisório, a fim de que se pudesse tomar "as medidas que a respeito entender oportunas", em face do que disposto em Solução de Consulta Interna que dispunha sobre a mesma matéria nele tratada.

Entende ter havido reforma para pior de sua situação, violação do princípio da imparcialidade e decisão "extra petita".

Bom, cabe ressaltar, que, como sabido, o tema da reforma para pior no processo administrativo é um tanto quanto controverso. Em síntese, o princípio da *non reformatio in pejus* veda que o órgão *ad quem*, ao julgar o recurso apresentado pela parte, profira decisão que lhe seja mais desfavorável.

Contudo, o fato aqui não é de reforma para pior, mas de controle da legalidade – o poder de autotutela da Administração Pública de rever seus próprios atos quando eivados de vícios de legalidade. Não há, ademais, no processo administrativo, a figura do trânsito em julgado, como se verifica em sede judicial.

O fato de serem tais hipóteses diferentes resta bem pontuado nessa sintética passagem escrita por Lúcia Valle Figueiredo (FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Curso de direito administrativo. 8ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 455), nos seguintes termos:

“E, nesta hipótese, fala-se impropriamente em reformatio in pejus. Houve, na verdade, ato de controle de legalidade, por importar nulidade do procedimento; caso assim não se procedesse, estaria a Administração agindo contra legem.”

Esse poder-dever conferido à Administração Pública, que decorre do princípio da indisponibilidade do interesse público sobre o privado, encontra-se plasmado no art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999, segundo o qual “A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos (o dispositivo positivou matéria já sumulada pelo Supremo Tribunal Federal: Súmula nº 473 – “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”).

Enfim, nada obstava – aliás, tudo exigia – pudesse a DRJ agir como agiu, mas desde que à Recorrente fosse conferida a oportunidade de comparecer novamente aos autos, apresentando os argumentos que entendesse necessários, o que, como se viu, findou por ocorrer.

Nulidade, portanto, não há.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Redator designado