



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

Processo n° 13603.001961/2004-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-002.921 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2015
Matéria ressarcimento de IPI
Recorrente TEKFOR DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO - A não apuração do crédito presumido com base no custo integrado obriga a que sejam considerados os estoques inicial e final dos insumos adquiridos, bem como as transferências realizadas no período de referência. "

RESSARCIMENTO. CREDITO PRESUMIDO. GASTOS COM ENERGIA ELÉTRICA E TRANSPORTE.

os gastos com aquisição de energia elétrica e com serviços de transporte não podem ser incluídos como MP, PI e ME para fins da apuração de créditos com base na Lei n.º 9.363/1996.

RESSARCIMENTO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS. Malgrado exijam trabalhos posteriores de usinagem, os produtos 'Bruto forjado para engrenagem' e 'Bruto forjado para cubo embreagem', ao saírem do estabelecimento da contribuinte, já apresentam as formas ou os perfis das engrenagens deles resultantes, pelo que, utilizando-se da Regra 2º do Sistema Harmonizado e de sua nota explicativa, classificam-se no código fiscal 84.83.40.90.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, nega provimento ao recurso voluntário.

Júlio César Alves Ramos - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

EDITADO EM: 05/03/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Jean Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira, Angela Sartori e Bernardo Leite de Queiroz Lima.

Relatório

Este processo cuida de Pedido de Ressarcimento de IPI que a contribuinte alega ter direito com origem **em créditos de insumos** utilizados na fabricação de produtos exportados (Decreto-Lei n° 491/1969, art. 5° e Lei n° 8.402/1992, artigo 1°, inciso II) e **em crédito presumido** previsto na Portaria MF n° 38/1997 (Lei n° 9.363/1996), **bem como das** Declarações de Compensação de débitos ainda vincendos que foram anexadas a este Pedido de Ressarcimento.

Verificação fiscal da documentação da contribuinte concluiu que ao longo dos períodos de apuração em questão a contribuinte laborou com classificação fiscal equivocada, e que essa correção implica em mudança das alíquotas de IPI. No caso, a diferença de alíquota seria de 2% a maior, e essa correção deve ser considerada na determinação do IPI a ser ressarcido. Além disso, essa fiscalização também encontrou irregularidades no cálculo da **receita de exportação** e dos valores das **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem** empregados no processo produtivo, com reflexos no cálculo do crédito presumido de IPI.

A autoridade administração de jurisdição decidiu tratar as infrações em processo administrativo próprio (PAF n.º 13603.001973/2004-51), embora houvesse uma relação de dependência com este processo - que cuida do pedido de ressarcimento do IPI e das declarações de compensação. Dessa análise e decisão, em resumo: foi lavrado auto de infração para lançamento do crédito tributário, foi reconstituída a escrita fiscal, recalculado novos saldos credores de IPI, que acabaram por ser menores do que os constantes da escrituração da contribuinte ao final de cada trimestre, e glosado parte do crédito pleiteado.

A autoridade administrativa competente (SAORT da DRF de Contagem MG) para apreciar o pedido de ressarcimento e as declarações de compensação anexadas decidiu confirmar as glosas propostas pela fiscalização e deferir parcialmente o pedido de ressarcimento e homologar as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido.

A contribuinte contesta essa decisão, mas informa que impugnou o mérito da razão fiscal contida no processo 13603.001973/2004-51 (e também no PAF n.º 13603.000631/2001-71, que trata de fato idêntico para outros períodos de apuração) e que, enquanto não decididos aqueles processos, este não poderia chegar a uma conclusão final de não reconhecer o crédito pedido e de não homologar as compensações declaradas.

A Respeitável 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora indeferiu a solicitação e a reclamação da contribuinte **tendo em vista o decidido no processo n.º 13603.001973/2004-51"**. O Acórdão n.º 12.592, de 23/02/2006 ficou assim ementado:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI

Autenticado digitalmente em 05/03/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 05/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 05/03/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGU
EIRA

Impresso em 12/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

-RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO - A não apuração do crédito presumido com base no custo integrado obriga a que sejam considerados os estoques inicial e final dos insumos adquiridos, bem como as transferências realizadas no período de referência. "

RESSARCIMENTO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS. Malgrado exijam trabalhos posteriores de usinagem, os produtos 'Bruto forjado para engrenagem' e 'Bruto forjado para cubo embreagem', ao saírem do estabelecimento da contribuinte, já apresentam as formas ou os perfis das engrenagens deles resultantes, pelo que, utilizando-se da Regra 2º do Sistema Harmonizado e de sua nota explicativa, classificam-se com perfeição no código fiscal 84.83.40.90. Solicitação indeferida."

A contribuinte, inconformada, ingressou com recurso voluntário por meio do qual retornou à argumentação da manifestação de inconformidade. Afirma que questionou a razão da autoridade fiscal e administrativa das decisões em discussão, questionou a reclassificação fiscal e o recálculo do crédito presumido impostos, bem como as glosas, tudo isso através das contestações feitas nos autos de infração n.ºs 13603.001973/2004-51 e 13603.000631/2001-71. Protesta pela exoneração integral de qualquer penalidade aplicada; recorre ao art. 151, inciso III, do CTN, para reclamar efeito suspensivo para o seu recurso, e contesta ter sido a exigência feita por meio de notificação eletrônica, o que o próprio Conselho de Contribuintes considera nula.

Este processo chegou ao **Segundo Conselho de Contribuintes** e entrou na sessão de 27/07/2007 da **3ª Câmara**, mas o seu julgamento foi convertido em diligência através da **Resolução n.º 203-00.789**, de voto conduzido pelo Eminent **Conselheiro Odassi Guerzoni Filho**, com a seguinte determinação:

Em face de todo o exposto, proponho converter o julgamento do presente recurso em diligência, a fim de que a Delegacia da Receita Federal em Contagem-MG:

- a) anexe documentos e/ou esclarecimentos elucidativos sobre todas as condições e motivos pelos quais se efetuou a glosa do presente pedido, especificando, se for o caso, o montante dela relativo ao erro na classificação fiscal e ao erro na apuração da base de cálculo do crédito presumido;
- b) confirme ou não a dependência deste processo ao de n.º 13603.000631/2001-71;
- c) aguarde o final do julgamento administrativo em relação ao Processo de n.º 13603.001973/2004-51, e, se afirmativo o quesito anterior, também em relação ao de n.º 13603.000631/2001-71, promovendo juntada, neste processo, de cópias das decisões; e
- d) posteriormente, devolva os autos para este Conselho de Contribuintes para julgamento.

A autoridade administrativa de jurisdição endossa a informação fiscal (fls. 231-223) de 17/07/2008, realizada em atendimento à diligência requerida pelo Conselho de Contribuinte, de onde extraímos o seguinte trecho:

a) No presente processo a empresa solicitou ressarcimento do saldo credor do IPI relativo ao 3º trimestre de 2003 no valor de R\$ 90.175 81, porém, com a lavratura do

auto de infração consubstanciado no processo administrativo fiscal nº 13603.001973/2004-51 decorrente das infrações apuradas e da conseqüente reconstituição da escrita fiscal, foi apurado saldo credor de R\$ 72.713,63, ou seja, o crédito glosado foi de R\$ 17.462,18.

A glosa de R\$ 17.462,18 decorreu exatamente do resultado da fiscalização levada a efeito junto ao contribuinte na qual foram constatadas as infrações erro de classificação fiscal e crédito presumido indevido, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal lavrado juntamente com o auto de infração cuja cópia anexamos às fls. 203 a 212.

As fls. 213 a 227 anexamos cópia do Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal que é composto pelos seguintes demonstrativos:

Demonstrativo dos Saldos da Escrita Fiscal (antes da reconstituição) (fls. 213 a 216) onde se encontram os valores escriturados pelo contribuinte no Livro de Registro e Apuração do IPI no período fiscalizado;

Demonstrativo de Dados Apurados (fls. 271 a 221) no qual encontram-se lançados como créditos apurados os valores que haviam sido estornados pelo contribuinte na sua escrita fiscal relativos aos pedidos de ressarcimento e na coluna débito o valor do estorno feito pela fiscalização dos valores a serem ressarcidos;

Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal (fls. 222 a 227) onde temos os dados dos demonstrativos anteriores além dos valores lançados na coluna "Soma Demonstr. Débitos Apurados" onde se encontram os valores relativos às infrações apuradas. Na coluna Saldo de Escrita Reconstituído do PA (A) temos os saldos reconstituídos em cada período de apuração.

A empresa solicitou no presente processo ressarcimento de parte do saldo credor escriturado ao final do 3º trimestre de 2003 (R\$ 90.175,81) que é de R\$ 139.657,07. Este esclarecimento toma-se necessário para se compreender o resultado da glosa de R\$ 17,462.18 no 3º trimestre de 2003, Conforme se observa no Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal (fl. 222 a 227), partindo-se do saldo credor reconstituído ao final do 4º trimestre de 2002 período do último pedido de ressarcimento da empresa antes do presente processo- e considerando o valor das infrações cometidas neste período, qual seja, entre janeiro e setembro de 2003 no total de R\$ 66 943 81 verifica-se que se a empresa tivesse solicitado ressarcimento do saldo credor total escriturado por ela no valor de R\$ 139.657,07 e considerando-se o total das infrações apuradas pela fiscalização, a glosa neste processo seria de R\$ 66.943,81₇ ou seja, contemplaria o total das infrações cometidas entre janeiro e setembro de 2003. Como a solicitou apenas parte do valor escriturado no livro de IPI e a reconstituição da escrita fiscal tem como base o valor escriturado pela empresa no livro de IPI e as infrações apuradas pela fiscalização, a glosa neste processo foi de R\$ 17.462,18 que é a diferença entre o saldo credor reconstituído (R\$ 72.713,63) e o valor solicitado (RS 90.175,81).

Na tabela abaixo encontram-se os valores relativos a cada infração apurada entre janeiro e setembro de 2003 que resultaram na glosa de RS 17.462,18 efetuada no 3º trimestre de 2003, em virtude da reconstituição da escrita fiscal efetuada:

Infração	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Total
Erro de classificação fiscal										
Crédito presumido indevido		9.653,17	9.790,89	29.234,36	6.244,33			12.020,69		66.943,44

b) Este processo não guarda dependência com o processo de nº 13603.000631/2001-71 que se refere ao auto de infração de IPI lavrado em decorrência de fiscalização realizada em 2000, que abrangeu os fatos geradores de janeiro de 1998 a dezembro de 2000, realizada em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 00141/2000. Naquela fiscalização foram apuradas as mesmas infrações constatadas na fiscalização seguinte, determinada pelo MPF -00168/2004 que abrangeu os fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2001 e dezembro de 2004, quais sejam, erro de classificação fiscal e crédito presumido indevido como também foi efetuada a reconstituição da escrita fiscal que resultou no indeferimento parcial dos pedidos de ressarcimento do IPI relativos aos trimestres abrangidos por aquela fiscalização.

Cumprido lembrar que embora o saldo credor reconstituído no 3º decêndio de dezembro de 2000 apurado pela fiscalização anterior seja menor que o escriturado pela empresa no livro de IPI, a fiscalização seguinte realizada conforme Mandado de Procedimento Fiscal nº 00168/2004 considerou na reconstituição da escrita fiscal como saldo da escrita fiscal no 1º decêndio de janeiro de 2001 o valor escriturado pela empresa em seu livro de apuração do IPI, conforme se vê na coluna Saldo Credor Reconstituído do PA anterior (R\$ 161.889,62) e não o saldo credor reconstituído apurado em decorrência da fiscalização anterior (R\$ 107.869,67). Em resumo, o saldo credor apurado ao final do 3º trimestre de 2001 não sofreu nenhuma influência do resultado da fiscalização relativa aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1998 e dezembro de 2000.

O processo retorna à apreciação do Superior Tribunal Administrativo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Tempestividade e demais requisitos já verificados quando da sessão de 18/09/2007 da 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Mérito

Este processo trata do pedido de ressarcimento de IPI e das declarações de compensação a ele anexadas. A verificação realizada pela fiscalização constatou fatos que resultaram em glosas do pleiteado pela contribuinte e, também, que se tornaram objeto do auto de infração conduzido no processo administrativo 13603.001973/2004-51.

Entendo que razão assiste à autoridade administrativa e fiscal quanto aos fatos que ensejaram glosar parte do crédito pretendido pela contribuinte e não homologar as

declarações de compensação pelo valor que excedessem o valor de crédito reconhecido. Senão, vejamos:

(i) a respeito do erro de classificação fiscal e de alíquota do IPI -

A contribuinte fabrica, por meio de forja de barra de aço, engrenagem e cubo de embreagem a ser posteriormente acabada pelos seus clientes para serem empregados em caixa de câmbio e em embreagem de automotivos. A contribuinte utilizava a classificação 7326.19.00 e alíquota de IPI de 10% até outubro de 2002.

Ocorre que a posição 7326 [outras obras de ferro ou aço] não pode ser aplicada para obra forjada **não acabada**, mas que apresentam as características essenciais de artefato acabado, como me parece ser o caso aqui em discussão. Ha a seguinte Nota orientando a aplicação da posição 7326:

"A presente posição não inclui as obras forjadas que consistam em artefatos compreendidos em outras posições da Nomenclatura (partes reconhecíveis de máquinas ou de aparelhos, por exemplo), nem as obras forjadas não acabadas que exijam um trabalho suplementar mas que apresentem as características essenciais de artefatos acabados". (grifos nossos)

Considerando o que do processo consta, o produto em discussão tem aproximada forma do produto acabado, mas ainda será submetido a etapa de industrialização para que alcance a condição de finalização e cumpra efetivamente suas funções. O produto é um engrenagem inacabada, incompleta. E, por força do que dispõe a regra 2-a das Normas de Classificação, o produto incompleto deve ser incluído na classificação fiscal do produto acabado.

Regra 2 a): Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, mesmo que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado."

Ora, o 8483.40 é reservado para as "Engrenagens e rodas de fricção, exceto rodas dentadas simples e outros órgãos elementares de transmissão apresentados separadamente; eixos de esferas ou de roletes; caixas de transmissão, redutores, multiplicadores e variadores de velocidade, incluídos os conversores de torque."

Assim concluo que foi correta a classificação proposta pela fiscalização, que ela seria 8483.40.90 - alíquota de 12% até outubro de 2002 -, por força da aplicação **da regra 2-a** do Sistema Harmonizado, pois se trata de artigo incompleto e inacabado, mas que apresenta as características essenciais ou o esboço do produto acabado.

(ii) a respeito do crédito presumido indevido -

Conforme constatado pela fiscalização, no mês de novembro de 2001 a contribuinte incluiu, em meu ponto de vista indevidamente, na receita de exportação o valor relativo à venda de produtos adquiridos de terceiros (CFOP 712) e no mês de dezembro do

mesmo ano o valor escriturado no livro de Registro de Apuração do IPI sob o CFOP 7.99 (outras saídas não especificadas). Esse proceder da contribuinte contraria frontalmente o que dispõe os artigos 1º e 2º da Lei 9.363/1996 e disciplinado pela Portaria MF n.º 38/1997. O valor resultante das vendas ao exterior de bens adquiridos de terceiros e não submetidos a processo de industrialização pela contribuinte não pode integrar a receita de exportação para fins de apurar o crédito presumido do IPI. Parece-me procedente a glosa e deve ser mantida.

Também me parece correta o recálculo feito pela autoridade fiscal dos valores de custos na determinação do crédito presumido, observando-se o que disciplinam os §§ 7º e 8º do artigo 3º da Portaria MF n. 38/1997. A empresa utilizou, na apuração do crédito presumido, os valores das compras efetuadas no mês como valor dos custos efetivamente utilizados no processo produtivo, o que contraria esses §§, afinal, eles determinam que se o contribuinte não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, a apuração da quantidade de MP, PI e ME utilizadas na produção deverá ser efetuada considerando-se as quantidades em estoque no início do mês, as quantidades adquiridas e as quantidades em estoque no final do mês, bem como as saídas não aplicadas na produção e transferências.

A empresa incluiu no total das compras de MP, PI e ME as compras de energia elétrica (CFOP 1.42) no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2003 e as compras de serviços de transporte (CFOP 1.62 e 2.62) nos meses de janeiro a março de 2001. A Súmula 19 do CARF já superou as divergências ao definir que os gastos com aquisição de energia elétrica não podem ser incluídos como MP, PI e ME para fins da apuração de créditos com base na Lei n.º 9.363/1996. E chego à mesma conclusão com relação aos gastos com serviços de transporte, pois, consoante a legislação do IPI que subsidiariamente dá os contornos do que pode ser considerado MP, PI e ME, os serviços de transporte não são matéria prima, nem produto intermediário, nem material de embalagem, portanto os serviços de transporte neles não se enquadram. Corretas as glosas a meu ver e devem ser mantidas.

Antes de prosseguirmos em nossa análise, sublinho que o processo 13603.000631/2001-71 se refere ao período de apuração de janeiro de 1998 a dezembro de 2000, enquanto que o PAF n.º 13603.001973/2004-51 se refere ao período de apuração de 10/01/2001 a 10/01/2004. Portanto, aquele primeiro não pode se referir diretamente a este que julgamos agora, pois os períodos de apuração são distintos, malgrado a semelhança dos fatos. Mas o mesmo não ocorre com relação a esse último.

Há, a meu ver, uma relação de dependência entre o que julgamos hoje e o processo 13603.001973/2004-51, pois, se nesse processo, se concluir que não procedem os fatos considerados infração pela autoridade fiscal - no caso o erro de classificação fiscal e de alíquota de IPI usada pela contribuinte e de cálculo de crédito presumido do IPI - então não podem prosperar as glosas do crédito pretendido pela contribuinte neste processo.

Os fatos apurados pela fiscalização e que ensejaram o reconhecimento de direito creditório menor que o solicitado originalmente pela contribuinte em seu pedido de ressarcimento de IPI foram submetidos ao contraditório e a 1ª Câmara do 3º Conselho de

Contribuinte, no processo 13603.001973/2004-51, através do Acórdão n.º 301-34.208, em 05/12/2007, com voto condutor como relator do Ilmo **Conselheiro João Luiz Fregonazzi**, negou provimento ao recurso voluntário e considerou procedente a reclassificação fiscal definida pela autoridade lançadora, e remeteu a lide a prosseguimento de julgamento pelo 2º Conselho de Contribuintes, para tratar do assunto crédito presumido.

Sendo assim, as glosas baseadas na reclassificação fiscal não poderiam ser contestadas neste processo, pois aquele já decidiu pela sua correção, tornando-a definitiva.

Com relação ao tema crédito presumido, conforme exposto acima, entendo corretas as glosas realizadas e propomos não dar provimento ao recurso voluntário neste âmbito.

Ademais, a contribuinte decidiu aderir a programa de parcelamento e, assim, desistir do prosseguimento do seu recurso administrativo no PAF 13603.001973/2004-51.

Tendo em vista as considerações e razões aqui expostas, concluo e proponho a este Colegiado não dar provimento ao recurso voluntário.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator