



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13819.903641/2017-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.752 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2019
Recorrente FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

INAPLICABILIDADE DA SCI N. 25/2016 AO PRESENTE CASO. DESCABIMENTO.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade elencou fundamentos da legislação para avaliar os fatos apresentados. O que, no máximo, verifica-se é a coincidência de parte dos argumentos usados pela autuação em relação aos constantes da SCI. Isto não significa, todavia, que a Fiscalização tenha adotado a SCI como fundamento legal de sua conclusão.

CRÉDITOPRESUMIDODE IPI. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO NORMATIVA ESPECÍFICA. DESCABIMENTO.

Descabido, por falta de previsão normativa específica, 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 no art. 11, IV, da Lei nº 9.440/1997- assim como do crédito presumido de IPI de que trata o art. 56, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento, vencidos os conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green que afastavam a possibilidade de ressarcimento do benefício.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade, fls. 35/83, interposta aos 09/02/2018, fl. 02, contra o Despacho Decisório de fl. 84, do qual a contribuinte foi cientificada aos 11/01/2018, fl. 94, que deferiu, parcialmente no valor de R\$ 13.282.830,86, o Pedido de Ressarcimento de IPI, no valor de R\$ 259.384.349,27, relativo ao 1º trimestre de 2015.

Do Termo de Verificação Fiscal:

O Termo de Verificação Fiscal -TVF de fls. 225/265 (anexado aos presentes autos por este Relator e que sempre esteve disponível ao sujeito passivo na internet), 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 pretensos créditos relativos aos 1º trimestre de 2015 ao 3º trimestre de 2016, nos valores descritos na planilha a seguir:

Número do PER	Data	Período	Valor
01879.85374.290415.1.1.01-0221	29/07/2012	1º TRIM/2015	259.384.349,77
12143.83778.310715.1.1.01-0912	31/07/2015	2º TRIM/2015	242.867.426,02
03498.55775.240316.1.5.01-0358	24/03/2016	3º TRIM/2015	177.153.900,77
15111.61075.260416.1.1.01-0343	26/04/2016	4º TRIM/2015	159.955.912-57
11572.45105.290416.1.1.01-2940	29/04/2016	1º TRIM/2016	125.770.199,27
09748.54851.150716.1.1.01-5268	15/07/2016	2º TRIM/2016	168.162.577,77
14638.90656.211216.1.5.01-1150	21/12/2016	3º TRIM/2016	168.178.579,84

Esclarece o TVF que os valores objeto dos PER/DCOMP tratados nos processos acima se referem a: (i) crédito básico de IPI disciplinado pela Instrução Normativa SRF n.º 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 n.º 2.158-35/2001; e (iii) crédito presumido de IPI instituído pela Lei n.º 9.440/97 (arts. 11-A e 11-B).

Reporta que os créditos acima foram analisados, tendo sido detectada a correção dos valores do crédito básico, do crédito presumido de IPI previsto no art. 56, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 e do crédito presumido de IPI de que cuida o art. 11-B, da Lei n.º 9.440/97, mas que o crédito presumido de IPI do art. 11-A, desta Lei, foram equivocadamente apurado sobre a revenda de produtos importados.

Explica, ademais, que foram feitas reclassificações, para não ressarcíveis, de créditos considerados pela contribuinte como ressarcíveis.

I.1. Do descabimento de apuração do incentivo do art. 11-A, da Lei n.º 9.440/97, em relação à revenda de veículos importados:

Comenta o TVF que o incentivo fiscal previsto no art. 11-A, da Lei n.º 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/N0 168/I/02, de 28/02/2002. '

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

Aduz que a Portaria Interministerial n.º 258, de 14/10/2001, a qual estabelece normas e procedimentos necessários à fruição do incentivo fiscal aproveitado pela contribuinte, preceitua que o benefício apenas poderá ser solicitado por empresas que estejam fabricando produtos automotivos nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Fala que o §1.º, do art. 1.º, da Lei n.º 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.

Externa que o art. 11-A, da Lei n.º 9.440/97, incluído pela Lei n.º 12.218, de 30/03/2010, prorrogou o benefício até 31/12/2015 e preconizou 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 n.º 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 2.º, do Decreto n.º 2.179/1997, quais sejam, veículos montados ou fabricados pelas montadoras nas regiões incentivadas.

Destarte, reputam as autoridades fiscais que o incentivo fiscal previsto no art. 11-A, da Lei n.º 9.440/97, apenas se relaciona às vendas de produtos de fabricação própria.

Faz diferenciação entre os conceitos de produto - objeto de uma operação de venda - e mercadoria - objeto de uma operação de revenda (reporta-se aos arts. 290 e 289, do RIR/99, que trata de critérios de determinação de custo de produção e custo de produção).

Respalda a apontada diferença a partir do Anexo de Convênio aprovado aos 15/12/1970 pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, que possui códigos distintos para compras para industrialização ou produção rural e para comercialização e, ainda, para vendas de produção do estabelecimento e para mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiro; e ressalta que, no tocante aos veículos importados, a contribuinte apenas utilizou códigos de compras para comercialização e de vendas de mercadorias.

Diz que, na Exposição de Motivos da Lei n.º 9.440/97 (EM Interministerial n.º 613/1996-MF), está "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".

Afiança que, em semelhante diretriz, a Exposição de Motivos da Lei n.º 12.218/2010 (EM n.º ' 166/2009 MF/MCT/MDIC) - que incluiu o art. 11-A na Lei n.º 9.440/97 -,

registra que a intenção “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”.

Acrescenta que a EM n.º 175/MF/MDIC/ MCT, atinente à Lei n.º 12.407/2011, que incluiu o artigo 11-B na Lei n.º 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”.

Fala, outrossim, que o Termo de Compromisso de Ratificação ao Termo Aditivo de Ratificação de Habilitação MDIC/SDP/N.º 168/I/02 faz menção à opção da FORD “para que a sua filial com estabelecimento fabril na cidade de Camaçari-BA” goze dos benefícios da Lei n.º 9.440/97, sendo que todos os certificados aditivos de rerratificação anualmente emitidos também se referem ao “estabelecimento fabril” em Camaçari.

Ademais, enfatiza 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. 8.º, §3.º, da Lei n.º 11.434, de 28/12/20063.

Noutra linha de argmmentação, aponta o TVF que o art. 11-A, §4.º e 5.º, da Lei n.º 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 regmlamentada pelos arts. 4.º, I, e 5.º, do Decreto n.º 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 (menciona que o Termo de Compromisso Aditivo MDIC/SDP/N.º 168/III/11, com vigência até 31/12/2005, determina a observância do art. 11-A, da Lei 9.440, regulamentado pelo Decreto n.º 7.422/2010).

Registra, também, 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”.

O TVF corrobora seu entendimento de que a revenda de veículos importados está excluída do benefício analisado com a Solução de Consulta Interna - SCI COSIT n.º 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 IPIde que trata a Lei n.º9.440, de 14 de março de 1997”.

Adita que o art. 7.º, da Lei n.º 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.

Outra razão indicada pela Fiscalização para não reconhecer o incentivo sobre a receita de revenda de bens importados é a disposição do §3.º, do art. 11-A, da Lei n.º 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 n.º 7.422/2010.

Na sequência, explica como calculou o incentivo do art. 11-A, da Lei n.º 9.440/97, sobre os veículos fabricados pela contribuinte, que foi confirmado nos seguintes montantes: (i) janeiro de 2005: RS 6.629.113,28; (ii) fevereiro de 2005: RS 9.805.086,63; (iii) março de 2005: RS 8.580.833,89; e (iv) abril de 2005: RS 2.638.027,99.

II. Da reclassificação de créditos para não-ressarcíveis:

Avante, o TVF passar a examinar a possibilidade, ou não, de os créditos confirmados serem ressarcidos, iniciando o tópico reproduzindo o art. 21, da IN RFB n.º 1.300, de 20/11/2012, que trata do ressarcimento de créditos de IPI.

Reporta-se à Solução de Consulta Interna COSIT n.º 25, de 23/09/2016, cuja ementa foi reproduzida e que, segmndo o TVF, consolida o entendimento quanto à impossibilidade de ressarcimento/compensação dos créditos presumidos de IPI tratados pelos arts. 11-A e 11-B, da Lei n.º 9.440/97.

Assim historia, nos moldes de sobredita Solução de Consulta Interna, diversos créditos presumidos e suas regulamentações:

crédito presumido de IPI, criado pela Lei n.º 9.363, de 13/12/1996, como ressarcimento das contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes nas compras de insumos no mercado interno utilizados por empresas exportadoras, texto legal expressamente admitiu a possibilidade do ressarcimento do crédito (art. 4º, da Lei n.º 9.363/96);

crédito presumido de IPI criado pela Lei n.º 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 n.º 2.179, de 10/03/1997, que, inicialmente, não trouxe autorização para ressarcimento/compensação do comentado crédito presumido;

prorrogação, promovida pelo Decreto n.º 3.893, de 22/08/2001, da vigência do sobredito benefício para o período de janeiro de 2000 a dezembro de 2010, consoante autorizado pelo inciso IV, do art. 11, da Lei n.º 9.440/97,

autorização de ressarcimento/compensação, dos comentados créditos presumidos de IPI excedentes, aos moldes do art. 6º, IV e §§1º a 3º, do Decreto n.º 6.556, de 08/09/2008, c/c o art. 135, §6º, do Decreto n.º 7.212, de 15/06/2010;

crédito presumido de IPI, criado pelo art. 11-A, da Lei n.º 9.440/97, incluído pela Lei n.º 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;

aduz o TVF que, apesar de estarem no mesmo diploma legal e de guardarem semelhança, o incentivo do art. 11-A, da Lei n.º 9.440/97 não se confunde com o do inciso IX, do art. 1º, da Lei n.º 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);

además, cita que o comentado benefício foi regulamentado pelo Decreto n.º 7.422, de 31/12/2010, que, tal como a Lei n.º 12.218/2010, não traz qualquer referência à possibilidade de ressarcimento;

crédito presumido de IPI previsto no art. 11-B, da Lei n.º 9.440/97, incluído pela Medida Provisória n.º 512, de 25/11/2010 (convertida na Lei n.º 12.407, de 19/05/2011), equivalente ao resultado da aplicação das alíquotas do art. 1.º, da Lei n.º 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 12.º mês de fruição do benefício; (ii) 1,9 (um inteiro e nove décimos), do 13.º ao 24.º mês de fruição do benefício; (iii) 1,8 (um inteiro e oito décimos), do 25.º ao 36.º mês de fruição do benefício; (iv) 1,7 (um inteiro e sete décimos), do 37.º ao 48.º mês de fruição do benefício; e (v) 1,5 (um inteiro e cinco décimos), do 49.º ao 60.º mês de fruição do benefício;

menciona que o comentado incentivo foi regulamentado pelo Decreto n.º 7.389, de 09/12/2010, que, assim como a Lei n.º 12.407/2011, não faz qualquer referência ou menção à possibilidade de ressarcimento de eventual saldo credor;

crédito presumido de IPI, criado pelo art. 56, da Medida Provisória n.º 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;

crédito presumido de IPI criado pela Lei n.º 12.715, de 17/09/2012, para o qual o Decreto n.º 7.819, de 03/10/2012, expressamente admitiu o ressarcimento/compensação, aos moldes de seu art. 15, §§1.º a 3.º.

28. Feito o apanhado acima, o TVF faz remissão aos arts. 256 a 258, do Decreto n.º 7.212/2010 - que tratam de 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; además, reproduziu o art. 268, deste Decreto.

A partir das normas apresentadas, conclui 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 n.º 9.440/97, introduzidos pelas Leis n.º 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) n.º 2.158-35/2001", pelo que tais créditos "não atendem às exigências previstas no § 3.º, do art. 21, da Instrução Normativa RFB n.º 1300, de 20 de novembro de 2012. Por esse motivo, não podem ser objeto de ressarcimento

Então, comenta a sistemática da não-cumulatividade do IPI disposta no art. 225, do Decreto n.º 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 n.º 7.212/2010, e o art. 11, da Lei n.º 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.

Alude que, nos termos dos arts. 226 a 250, do RIPI, e no art. 21, §3.º, I, da IN RFB n.º 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.

Destarte, conclui que, "dos créditos escriturados pelo contribuinte somente são passíveis de ressarcimento aqueles decorrentes de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização 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".

Conclui, do mesmo modo, que "com relação aos veículos e demais bens adquiridos no exterior e revendidos no país também não sofreram nenhuma operação de industrialização, ocorrendo uma simples comercialização, não são passíveis de ressarcimento".

I.3. Dos valores ressarcíveis/compensáveis:

Em item intitulado "DOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO", o TVF explica como apurou os montantes passíveis de ressarcimento, tendo consignado que "o contribuinte dispõe de um saldo credor não ressarcível de IPI que foi apurado no Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 13819.903984/2014-13, constante do Anexo Único do Termo de Informação Fiscal, fls 399-422, no valor de RS 1.458.251.994,14 (1 bilhão, quatrocentos e cinquenta e oito milhões, duzentos e cinquenta e um mil, novecentos e noventa e quatro reais e quatorze centavos) que foi levado em consideração como saldo inicial para o período em análise no presente processo (Janeiro/2015, Anexo Único). O referido PAF encontra-se em fase de contencioso administrativo, podendo ter seu valor alterado conforme decisão de instâncias superiores, com possível reflexo na presente apuração".

Alfim, o TVF apresenta o seguinte quadro demonstrativo dos valores ressarcíveis no período analisado pela ação fiscal:

PER	PERÍODO	VALOR PLEITEADO	CRÉDITO RESSARCÍVEL
01879.85374.290415.1.1.01-0221	1º TRIM/2015	259.384.349,77	259.384.349,77

PER	PERÍODO	VALOR PLEITEADO	CRÉDITO RESSARCÍVEL
12143.83778.310715.1.1.01-0912	2º TRIM/2015	242.867.426,02	242.867.426,02
03498.55775.240316.1.5.01-0358	3º TRIM/2015	177.153.900,77	177.153.900,77
15111.61075.260416.1.1.01-0343	4º TRIM/2015	159.955.912-57	159.955.912-57
11572.45105.290416.1.1.01-2940	1º TRIM/2016	125.770.199,27	125.770.199,27
09748.54851.150716.1.1.01-5268	2º TRIM/2016	168.162.577,77	168.162.577,77
14638.90656.211216.1.5.01-1150	3º TRIM/2016	168.178.579,84	168.178.579,84

II. Manifestação de Inconformidade:

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

A defendente expõe que, para atingir os objetivos da EM nº 613, de 18/12/1996 - que segundo literalmente mencionado pela recorrente seria "estimular a instalação de novas empresas do setor automotivo nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, fomentando o desenvolvimento regional, o aumento do nível de empregos e a descentralização industrial no Brasil, neutralizando as desvantagens estruturais existentes em relação às demais regiões do País" - 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.

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.

Quanto ao crédito presumido de IPI em testilha, fala que o art. 6º, IV, do Decreto n.º 2.179/97, preconizou que incentivo previsto no inciso IX, do art. 1º, da Lei n.º 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.

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 n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como ementa de decisão do STF no RE 390.840/MG.

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 n.º 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.

Continuando, aduz que, consoante consta da EM n.º 166, de 19/11/2009, a prorrogação do incentivo previsto na Lei n.º 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 n.º 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.

Aponta que, dentre outros, pelos fundamentos constantes da EM n.º 166/2009, foi editada a MP 471, de 20/11/2009 (convertida na Lei n.º 12.218/2010), que introduziu o art. 11-A à Lei n.º 9.440/97, 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”.

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 n.º 9.440/97, pois o valor das “vendas no mercado interno” tem natureza jurídica e econômica igual à do faturamento.

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

Acentua que “que o § único do artigo 3º do mesmo Decreto n.º 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 n.º 9.440, toda a receita de venda de veículos, sejam de origem nacional, sejam importados”.

Encerrando este item, conclui a manifestante que a base de cálculo do crédito presumido contido 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:

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”.

Em seguida, diz que o art. 1º, do Decreto n.º 3.893/2001, e art. 135, do RIPI/ 2010, encerram disposição sem amparo na Lei n.º 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.

Consigna, também, que, aos moldes do art. 1-A, do Decreto n.º 3.893/20015, a

vigência da disposição embutida em seu art. 1º é taxativamente limitada e que nesta hipótese se 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.

Avante, censura que a legislação não distingue mercadorias revendidas e produtos vendidos, pois o que aqui importa é o faturamento e/ou as “vendas no mercado interno.

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.

Adiante, realça que, como expresso na EM n.º 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.

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 n.º 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 desembarço dos bens, para ambos os mercados.

Pondera 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, 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.

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 n.º 2.179/97.

Avante, afirma que o TVF alude que o entendimento por ele perfilhado estaria de acordo com a SCI COSIT n.º 17/2012, a qual a recorrente reputa em desacordo com a interpretação literal imposta pelo art. 111, do CTN, porquanto as Leis n.º 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).

Historia que o art. 6º, caput e inciso VI, do Decreto n.º 2.179/97, fixou o faturamento como base do incentivo analisado e que, depois, o art. 1º, do Decreto n.º 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 n.º 2.179/97, introduzido pelo Decreto n.º 5.710, de 24/02/2006. Consigna, além disto, que o art. 2º, do Decreto n.º 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 n.º 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).

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 n.º 2.179/97, sendo inviável a exclusão do faturamento auferido no mercado interno com a venda de veículos importados do cômputo do incentivo.

Reproba o raciocínio de sobredita SCI de que o alcance da Lei n.º 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.

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 n.º 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.

Repreende, ainda, a conclusão da SCI de que a possibilidade, preceituada no art. 11-A, §3º, da Lei n.º 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”.

A última desaprovação à enfocada SCI se dirige a ventilada analogia entre a Leis n.º 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 inoocorre - 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.

II.3. Da alegação de Inaplicabilidade das Soluções de Consulta Interna n.º 17/2010 e 25/2016:

Para argmmentar, pondera que as Soluções de Consulta Interna COSIT n.º 17/2010 e a 25/2016 não produzem os efeitos previstos nos arts. 46 a 53, do Decreto n.º 70.235/72,

nos arts. 88 a 102, do Decreto n.º 7.574/2011, e no art. 14, da IN RFB n.º 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, c/c o art. 103, do CTN, pois apenas a veiculação por intermédio do Imprensa Oficial é que teria o condão de tornar o ato válido para todos os efeitos legais.

Reporta-se ao art. 2.º, parágrafo único, inciso V, da Lei n.º 9.784/996 e que, consoante o art. 1.º, do Decreto-Lei n.º 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.

Reporta-se ao disposto no art. 5.º, 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".

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.

Complementa que o Decreto n.º 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 consultante sobre a decisão final da consulta, de modo a permitir ao contribuinte a sua adequação à orientação apontada pela Solução de Consulta.

Conclui, então, ser incorreta a decisão que exclui, no cálculo do incentivo do art. 11-A, da Lei n.º 9.440/97, o faturamento auferido com a venda de veículos importados.

II.4. Da possibilidade de ressarcimento do crédito de IPI da Lei n.º 9.440/97:

Na sequência, a contribuinte expõe 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 n.º 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.

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 Consultante (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".

Pondera que, mesmo que assim não se entenda, os efeitos da SCI COSIT n.º 25/2016 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).

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 n.º 9.440/97, é muito provável que a unidade da jurisdição da Requerente seja, até então, favorável ao entendimento do contribuinte".

II.5. Da alegação de improcedência da SCI COSIT n.º 25/2016:

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 n.º 2.179/1997 prevê a possibilidade de ressarcimento de crédito presumido.

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".

Detalha que o art. 1º, IX, da Lei n.º 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.

Comenta que, terminado o prazo de vigência do caput do art. 11, da Lei n.º 9.440/97, o art. 11-A, da mesma Lei, incluído pela Lei n.º 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.

Outrossim, narra que, por sua vez, o art. 11-B, da Lei n.º 9.440/97, inserido pela Lei n.º 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'".

Reprova a conclusão da SCI COSIT n.º 25/2016 de que os créditos dos arts. 11- A e 11- B, da Lei n.º 9.440/97, não seriam ressarcíveis/compensáveis por falta de previsão legal nem teriam sido tratados pela IN RFB n.º 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 n.º 9.440/11 (sic) que trata do benefício fiscal originário do Decreto 2.179/97".

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)".

Sustenta, quanto ao incentivo do art. 11-A, que a própria Exposição de Motivos da MP n.º 471/2009, convertida na Lei n.º 12.218/2010, cita a necessidade de prorrogar os incentivos estabelecidos pelas Leis n.º 9.440/97 e 9.826/99 e, quanto ao benefício fiscal do art. 11-B, aduz que a exposição de motivos da MP n.º 512/2010, convertida na Lei n.º 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 n.º 9.440, de 1997 e n.º 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-I 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 n.º 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

Exterioriza que apenas os empreendimentos habilitados, até 31/05/1997, "puderam e podem usufruir da norma prevista pelo art. 12 da Lei n.º 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 rerratificação quando da introdução dos artigos 11-A e 11-B Termo de Compromisso MDIC/SDP nc 168 I (11), II (11B) e III (11A)".

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.

Continuando, sustenta que os Decretos n.º 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 n.º 9.440/97; logo, o Decreto n.º 2.179/97 - cujo art. 6º, §3º, com a redação dada pelo Decreto n.º 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 n.º 9.440/97.

Estima a contribuinte os Decretos n.º 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 n.º 9.440/97, tal previsão já consta expressamente do §3º do artigo 6º do Decreto 2179/97".

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".

Destaca que o art. 135, do RIPI, dispõe sobre o crédito presumido da Lei n.º 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, e afiança ser impertinente o argumento de que os arts. 11-A e 11-B teriam instituído novos créditos presumidos ou de naturezas distintas, pois estes artigos estão incorporados ao próprio texto da Lei n.º 9.440/97, além do que "inserir-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".

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 n.º 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 n.º 9.440, introduzidas pela Lei n.º 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".

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 destes créditos está contida no art. 21, §§ 2º e 3º, inciso III, da IN/RFB n.º 1.300/2012, na medida em que os arts. 11-A e 11-B da Lei n.º 9.440 tratam do mesmo crédito presumido do inciso IX, do art. 1º.

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 n.º 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.

Desaprova a interpretação da SCI porquanto ela tornaria "letra morta" tanto os arts. 11-A e 11-B, da Lei n.º 9.440/97, quanto o §3º, do art. 6º, do Decreto n.º 2.179/1997, com a redação dada pelo Decreto n.º 6.556/2008.

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.

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.

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.

Do pedido:

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 ora discutido, com o total deferimento do PER apresentado; e (iii) por consequência, a total homologação das DCOMP objeto deste processo administrativo.

Em 30 de maio de 2018, através do Acórdão n.º **11-59.835**, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Recife/PE, por UNANIMIDADE de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, por via eletrônica, em 10 de julho de 2018, às e-folhas 301.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 08 de agosto de 2018, e-folhas 303, de e-folhas 304 à 327.

Foi alegado:

- Da ausência de Análise do Acórdão da DRJ acerca da Inaplicabilidade da SCI n. 25/2016 ao presente caso;
- Da Apuração de crédito presumido do IPI na venda de Veículos Importados;
- Dos Créditos Ressarcíveis de IPI.

- DO PEDIDO

A Recorrente pede e espera que seja conhecido o presente Recurso Voluntário e no mérito seja dado provimento a fim de que seja reformado o Acórdão recorrido n. 11-59.835, da 2ª turma da DRJ bem como seja reformado o Despacho Decisório Rastreamento n. 129059739 na parte em que indeferiu o pedido de Restituição/Ressarcimento a fim de que sejam reconhecidos e homologados todos os créditos de IPI referente ao 1º trimestre de 2015 deferindo-se integralmente o Pedido de Ressarcimento nº 01879.85374.290415.1.1.01-0221.

É o relatório.

Voto

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância, por via eletrônica, em 10 de julho de 2018, às e-folhas 301.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 08 de agosto de 2018, e-folhas 303.4

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Da ausência de Análise do Acórdão da DRJ acerca da Inaplicabilidade da SCI n. 25/2016 ao presente caso;
- Da Apuração de crédito presumido do IPI na venda de Veículos Importados;
- Dos Créditos Ressarcíveis de IPI.

Passa-se à análise.

- Da ausência de Análise do Acórdão da DRJ acerca da Inaplicabilidade da SCI n. 25/2016 ao presente caso.

É alegado às folhas 05 do Recurso Voluntário:

A recorrente demonstrou de plano, em sua Manifestação de Inconformidade, a inaplicabilidade da Solução de Consulta Interna n. 25/16 ao presente caso, por diversos fundamentos expostos nas fls. 05 a 08, que ora se transcrevem na íntegra, a fim de que sejam devidamente analisados:

E complementa às folhas 10:

Entretanto, o acórdão proferido pela DRJ, não analisou uma linha sequer dos fundamentos trazidos pela Recorrente.

Verifica-se, no item 145 do voto, que o acórdão não analisa as questões pertinentes à inaplicabilidade da Solução de Consulta n. 25/16, por entender, data vênua, equivocadamente, que “o TVF não a utiliza como fundamento normativo de suas conclusões, mas, sim, das normas e fundamentos sobre os quais ela discorre.”

Ora, é evidente que utilizar os “fundamentos” da SCI nada mais é do que utilizar a própria SCI!

Não é possível simplesmente desmembrar, desvincular os fundamentos da SCI, da própria consulta em si! Ou seja, utilizar os fundamentos, mas descartar o “título”!!

Não obstante, a razão exposta no acórdão recorrido para deixar de analisar os fundamentos da Recorrente é, justamente, aquela segundo a qual a fiscalização teria adotado, tão somente, os fundamentos da SCI:

Para concluir às folhas 11:

Portanto, analisando o próprio relatório do voto, não há como se alegar que o TVF não utilizou os fundamentos normativos da SCI COSIT n. 25/2016!

Não há qualquer justificativa para a ausência de análise dos argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, razão pela qual a Recorrente pleiteia que sejam devidamente analisadas todas as questões suscitadas na Manifestação de Inconformidade e acima transcritas.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim se pronuncia sobre o assim no item 145:

Por fim, quanto ao ataque à SCI COSIT n.º 25/2016, é importante anotar que, tal como se sucede com a SCI COSIT n.º 17/2012, o TVF não a utiliza como fundamento normativo de suas conclusões, mas, sim, das normas e fundamentos sobre os quais ela discorre, pelo que, da mesma forma, caem no vazio os ataques quanto à aplicação de reportada Solução de Consulta Interna, que também não se confunde com a Solução de Consulta dada em resposta a questionamento do sujeito passivo e regulada pelo Decreto n.º 70.235/72.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade elencou fundamentos da legislação para avaliar os fatos apresentados, dentre outras normas, Decretos regulamentares e a Lei 9.440/97 e alterações, não tendo adotado como base legal a SCI COSIT n.º 25/2016.

Adequado o posicionamento do Acórdão de Manifestação de Inconformidade. Não adentrou nas alegações apresentadas pelo impugnante, pois elas versavam exclusivamente sobre o processo administrativo de consulta e os efeitos da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 25/2016.

É de se destacar que o Termo de Verificação Fiscal não se fundamenta, propriamente, na SCI COSIT n.º 25/2016, mas nos fundamentos normativos por ela adotados. Depreende-se então que como a Fiscalização não adotou, em si, a SCI como fundamento normativo, perde sentido as alegações da recorrente de que não estaria submetida a esta Solução de Consulta Interna, que não se confunde com a Solução de Consulta dada em resposta a questionamento do sujeito passivo, que é regulamentada pelo Decreto n.º 70.235/72.

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. Isto não significa, todavia, que a Fiscalização tenha adotado a SCI como fundamento legal de sua conclusão, pelo que as críticas da recorrente dirigidas especificamente a este ato administrativo caem no vazio, assim como ocorre em relação à alegação de que a manifestante não estaria submetida à referida Solução de Consulta Interna.

- Do Processo em análise.

O presente processo versa sobre e Manifestação de Inconformidade visando a impugnar ato administrativo que homologou apenas parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 25372.93167.240613.1.3.01-0352 e não homologou a compensação parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 42086.09038.200916.1.3.01.4247 e não homologou a compensação declarada nos seguintes PER/DCOMPs:

39446.17407.230916.1.3.01-0022; 18492.37544.300916.1.3.01-6389;
3003.15046.131016.1.3.01-9280; 36475.22802.191016.1.3.01-1529;
07074.16698.191016.1.3.01-6309; 10067.58497.201016.1.3.01-2847;
07484.36972.241016.1.3.01-0630; 32808.94384.261016.1.3.01-3335;
00445.42058.271016.1.3.01-6701; 24190.72635.281016.1.3.01-6985;
25896.37479.311016.1.3.01-7020; 30230.30610.031116.1.3.01-1004;
13258.15368.111116.1.3.01-7295; 21863.79429.181116.1.3.01-8785;
26802.14772.181116.1.3.01-2351; 01656.25090.241116.1.3.01-2010;
40122.08522.251116.1.3.01-9835; 25166.85297.301116.1.3.01-3082.

A fiscalização entendeu não haver valor a ser restituído para o perdido de ressarcimento PER/DCOMP n.º 01879.85374.290415.1.1.01-0221.

O Termo de Verificação Fiscal -TVF de fls. 225/265 registra que o contribuinte, fabricante de veículos automotores com fábricas em diversas cidades, entre as quais a de Camaçari/BA, apresentou Pedidos de Ressarcimento - PER e Declarações de Compensação - DCOMP alusivos a pretensos créditos relativos aos 1º trimestre de 2015 ao 3º trimestre de 2016, nos valores descritos na planilha a seguir:

Número do PER	Data	Período	Valor
01879.85374.290415.1.1.01-0221	29/07/2012	1º TRIM/2015	259.384.349,77
12143.83778.310715.1.1.01-0912	31/07/2015	2º TRIM/2015	242.867.426,02
03498.55775.240316.1.5.01-0358	24/03/2016	3º TRIM/2015	177.153.900,77
15111.61075.260416.1.1.01-0343	26/04/2016	4º TRIM/2015	159.955.912-57
11572.45105.290416.1.1.01-2940	29/04/2016	1º TRIM/2016	125.770.199,27
09748.54851.150716.1.1.01-5268	15/07/2016	2º TRIM/2016	168.162.577,77
14638.90656.211216.1.5.01-1150	21/12/2016	3º TRIM/2016	168.178.579,84

O contribuinte pleiteia o ressarcimento de créditos do IPI, lastreado em disposições constantes na MP 2.158/2001, Lei n.º 9.440/96 e IN 33/99.

Esclarece o Termo de Verificação Fiscal que os valores objeto dos PER/DCOMP tratados nos processos acima se referem a:

1. crédito básico de IPI disciplinado pela Instrução Normativa SRF n.º 33/99;
2. 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 n.º 2.158-35/2001;
3. e crédito presumido de IPI instituído pela Lei n.º 9.440/97 (arts. 11-A e 11- B).

Os valores dos créditos apurados com base na IN 33/99 (crédito básico) e MP 2.158/2001 (crédito presumido do IPI equivalente a três por cento do valor do imposto destacado

na nota fiscal) foram devidamente analisados e o Termo de Verificação Fiscal constatou que os valores pleiteados pelo contribuinte estão corretos.

Em relação aos créditos decorrentes da Lei n.º 9.440/97 - Crédito Presumido de IPI, a apuração é lastreada em dois dispositivos da Lei: o artigo 11-A e o artigo 11-B:

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. [\(Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010\)](#)

§ 1º No caso de empresa sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o montante do crédito presumido de que trata o caput será calculado com base no valor das contribuições efetivamente devidas, em cada mês, decorrentes das vendas no mercado interno, considerandose os débitos e os créditos referentes a essas operações de venda.

[\(Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010\)](#)

§ 2º Para os efeitos do § 1º, o contribuinte deverá apurar separadamente os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas com a venda no mercado interno e os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportações, observados os métodos de apropriação de créditos previstos nos [§§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), e nos [§§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#). [\(Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010\)](#)

§ 3º 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. [\(Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010\)](#)

§ 5º A empresa perderá o benefício de que trata este artigo caso não comprove no Ministério da Ciência e Tecnologia a realização dos investimentos previstos no § 4º, na forma estabelecida em regulamento. [\(Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010\)](#)

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 n.ºs 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 o desenvolvimento de novos produtos ou novos modelos de produtos já existentes. [\(Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011\)](#) [\(Regulamento\)](#) [\(Vide Decreto nº 7.633, de 2011\)](#) [\(Vide Lei nº 13.043, de 2014\)](#)

§ 1º Os novos projetos de que trata o **caput** deverão ser apresentados até o dia 29 de dezembro de 2010, na forma estabelecida pelo Poder Executivo. [\(Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011\)](#)

§ 2º O crédito presumido será 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, em cada mês, dos produtos constantes dos projetos de que trata o **caput**, multiplicado por: I - 2 (dois), até o 12º mês de fruição do benefício; [\(Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011\)](#)

I - 2 (dois), até o 12º mês de fruição do benefício; [\(Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011\)](#)

II - 1,9 (um inteiro e nove décimos), do 13º ao 24º mês de fruição do benefício; [\(Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011\)](#)

III - 1,8 (um inteiro e oito décimos), do 25º ao 36º mês de fruição do benefício; [\(Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011\)](#)

IV - 1,7 (um inteiro e sete décimos), do 37º ao 48º mês de fruição do benefício; e [\(Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011\)](#)

V - 1,5 (um inteiro e cinco décimos), do 49º ao 60º mês de fruição do benefício. [\(Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011\)](#)

§ 3º Fica vedado o aproveitamento do crédito presumido previsto no art. 11-A nas vendas dos produtos constantes dos projetos de que trata o **caput**. [\(Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011\)](#)

§ 5º Sem prejuízo do disposto no [§ 4º do art. 8º da Lei nº 11.434, de 28 de dezembro de 2006](#), fica permitida, no prazo estabelecido no § 1º, a habilitação para alteração de benefício inicialmente concedido para a produção de produtos referidos nas alíneas "a" a "e" do § 1º do art. 1º da citada Lei, para os referidos nas alíneas "f" a "h", e vice-versa. [\(Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011\)](#)

O artigo 11-A corresponde ao montante das contribuições para o PIS e COFINS devidas em cada mês, multiplicadas pelo fator de 1,5 em 2015.

O artigo 11-B concede crédito presumido do IPI correspondente ao resultado da aplicação das alíquotas do PIS e COFINS previstas na Lei 10.485 (2% e 9,6%, respectivamente), sobre o valor das vendas no mercado interno, multiplicado por um fator que varia de 2 a 1,5, dos produtos constantes no projeto de investimento, a depender do mês de início da fruição do benefício.

O benefício previsto no artigo 11-B foi devidamente analisado e o Termo de Verificação Fiscal constatou que os valores apurados estão corretos.

Em relação ao incentivo previsto no artigo 11-A, o Termo de Verificação Fiscal constatou que a apuração feita pelo contribuinte não seguiu as normas legais que regulam o incentivo e a legislação das contribuições.

As irregularidades detectadas referem-se à inclusão, na base de cálculo e apuração das contribuições para o PIS e COFINS, de receitas e despesas com revenda de produtos importados. Para os veículos produzidos na unidade de Camaçari, como se tratavam apenas de 6 unidades, o requerente não apresentou dados para a sua apuração, apesar de intimado a fazê-lo.

Além da verificação dos valores apresentados pelo contribuinte nas demonstrações fiscais referentes aos pedidos em análise, foram feitas reclassificações desses créditos em ressarcíveis/compensáveis e créditos não ressarcíveis que, conforme prevê a legislação, devem permanecer na escrituração para aproveitamento em períodos seguintes com o fim de compensar com o IPI devido.

- DO INCENTIVO DA LEI 9.440. ARTIGO 11-A

O contribuinte é fabricante de veículos automotores e possui fábricas em diversas cidades, dentre as quais a localizada na cidade de Camaçari/BA, CNPJ n.º 03.470.727/0016-07. Este estabelecimento possui um incentivo fiscal que concede crédito presumido do IPI, correspondente a um percentual sobre o valor das contribuições para o PIS e COFINS devidas em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno, considerando-se os débitos e os créditos referentes a essas operações de venda.

Tal incentivo foi atribuído inicialmente à empresa TROLLER VEÍCULOS ESPECIAIS LTDA, sediada em Horizonte-CE. Em função da incorporação desta empresa pelo contribuinte ora fiscalizado, o incentivo foi transferido através do Termo de Compromisso de Rerratificação ao Termo Aditivo de Ratificação de Habilitação MDIC/SDP/N.º 168/I/02, de 28 de fevereiro de 2002, firmado entre a União, por meio do Secretário de Desenvolvimento da Produção do MDIC e o contribuinte.

O contribuinte ora fiscalizado efetua industrialização de veículos no estabelecimento localizado em Camaçari-BA, CNPJ n.º 03.470.727/0016-07. As notas fiscais de saída desses veículos são classificadas com o código CFOP 5101, 5401, 6101 e 6401 - Venda de produção do estabelecimento.

Também efetua importação e revenda de veículos no mercado interno. Como dito anteriormente, esta operação é totalmente realizada no Porto Miguel Oliveira, localizado na cidade de Candeias/BA. As notas fiscais de entrada são emitidas pelo CNPJ 03.470.727/0016-07 e trazem o CFOP 3102 - compra para comercialização.

Não é feita nenhuma operação de industrialização nestes veículos, ocorrendo uma simples revenda, classificada pelo contribuinte com os códigos CFOP 5102, 5403, 6102 e 6403 - venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro.

Ao efetuar o cálculo do incentivo previsto no artigo 11-A da Lei n.º 9.440/97, o contribuinte incluiu, na apuração do PIS e COFINS, as receitas de vendas, no mercado interno, de produtos fabricados, e também a receita de revenda de veículos importados.

Em resposta ao Termo de Reintimação N.º 1, relativamente a solicitação de informações para a devida apuração do crédito presumido de IPI com base no Art. 11A da lei 9.440/91, o contribuinte não apresenta os dados solicitados para sua devida apuração, informando, *in verbis*, que:

(i) “Veículos Importados - a partir de Maio de 2015 com a majoração da alíquota de PIS/COFINS nas importações de veículos, de 11,6% para 15,19% permanecendo a alíquota de 11,6% nas vendas destes mesmos veículo no mercado local, não foi apurado Crédito Presumido nestas operações (o valor do PIS/COFINS devido na saída era menor do que o pago nas importações); e

(ii) Veículos Produzidos em Camaçari - apenas 6 veículos, remanescente de produção de períodos anteriores, serviram de base para o cálculo deste Crédito Presumido até o mês de março/15, todos os demais veículos estavam enquadrados no artigo 11-B (Ecosport e Novo Ka).”

No que diz respeito aos veículos importados, não há o que se falar de creditamento.

Sobre a informação de que foram produzidos 6 veículos na unidade de Camaçari, foi efetuada uma verificação nos na base de dados EFD - contribuições e Notas Fiscais Eletrônicas emitidas, para constatar as informações prestadas com relação ao IPI Presumido com base no Art. 11A da Lei 9.440/91. Em relação aos veículos produzidos na unidade de Camaçari, não foi identificada nenhuma saída de veículos produzidos, à exceção dos modelos Ford/Ecosport e Ford/Ka, veículos esses que usufruem de outro tipo de credito presumido com base do Art 11B dessa mesma Lei.

Dessa forma, a apuração do incentivo deverá ser refeita, excluindo a totalidade do crédito pretendido dos valores referentes ao Art. 11A da Lei 9.440/97, já que a receita de revenda de veículos acabados importados não deve compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI, assim como a receita da venda de veículos produzidos nessa unidade já que não foi possível a sua comprovação.

- Da impossibilidade do creditamento dos veículos importados.

O incentivo em análise foi criado pela Lei nº 9.440, de 01 de março de 1997, que assim dispõe:

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 nº 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.

4

§ 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: (gn)

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;

c) veículos automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de

carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores;

(...)

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.

(...)

Art. 13. O Poder Executivo estabelecerá os requisitos para habilitação das empresas ao tratamento a que se referem os artigos anteriores, bem como os mecanismos de controle necessários à verificação do cumprimento do disposto nesta Lei.

Parágrafo único. O reconhecimento dos benefícios de que trata esta Lei estará condicionado à apresentação da habilitação mencionada no caput deste artigo.

O Incentivo foi regulamentado pelos Decretos n.º 2.179/1997 e n.º 3.893/2001 (revogado pelo Decreto n.º 7.422/2010), com disposições também no Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI/2010):

Decreto n.º 2.179, de 18 de março de 1997

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: (gn)

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

b) caminhonetes, 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;

c) veículos automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores;

(...)

Art. 3º A fruição da redução do imposto de importação de que trata este Decreto depende de habilitação.

(...)

§ 4º Para os empreendimentos que tenham como objetivo a fabricação dos produtos relacionados nas alíneas "a" a "g" do inciso IV do art. 2º, a data limite para a habilitação será 31 de maio de 1997. (gn)

(...)

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 n.ºs 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. (gn)

§ 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 n.º 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 n.º 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 n.º 6.556, de 2008)

Decreto n.º 3.893, de 22 de agosto de 2001 (revogado pelo Decreto n.º 7.422/2010):

Art. 1 As empresas referidas no §1º-do art. 1º da Lei n.º 9.440, de 14 de março de 1997, poderá ser concedido, até 31 de dezembro de 2010, o incentivo fiscal do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 7, de 7 de setembro de 1970, n.º 8, de 3 de dezembro de 1970 e n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante correspondente à aplicação da alíquota de 7,30% (sete vírgula trinta por cento) sobre o valor do faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria, desde que as referidas empresas tenham: (gn)

(...)

Art. 1ºA. A partir do início da efetiva aplicação, pelo contribuinte, do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o montante do crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º corresponderá ao dobro do valor das contribuições efetivamente devidas, em cada mês, no regime de não-cumulatividade, decorrente das vendas no mercado interno, considerando-se os débitos e os créditos referentes a essas operações de venda. (Incluído pelo Decreto n.º 5.710, de 2006)

§ 1º Para os efeitos do caput, o contribuinte deverá apurar separadamente os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas com a venda no mercado interno e os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportações, observados os métodos de apropriação de créditos previstos nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pelo Decreto n.º 5.710, de 2006)

§ 2º Para apuração do valor da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins devidas na forma do caput, devem ser utilizados os créditos decorrentes da importação e da aquisição de insumos no mercado interno. (Incluído pelo Decreto n.º 5.710, de 2006)

O Decreto n.º 7.422/2010 revogou o Decreto n.º 3.893/ 2001, trazendo a seguinte redação:

Art. 1º Este Decreto regulamenta o art. 11-A da Lei No 9.440, de 14 de março de 1997, e o art. 1º da Lei no 9.826, de 23 de agosto de 1999.

Art. 2º 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: (gn)

- I - dois, no período de 1o de janeiro a 31 de dezembro de 2011;
- II - um inteiro e nove décimos, no período de 1o de janeiro a 31 de dezembro de 2012;
- III - um inteiro e oito décimos, no período de 1o de janeiro a 31 de dezembro de 2013;
- IV- um inteiro e sete décimos, no período de 1o de janeiro a 31 de dezembro de 2014; e
- V - um inteiro e cinco décimos, no período de 1o de janeiro a 31 de dezembro de 2015.

§ 1o No caso de empresa sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o montante do crédito presumido de que trata o caput será calculado com base no valor das contribuições efetivamente devidas em cada mês, decorrentes das vendas no mercado interno, considerando-se os débitos e os créditos referentes a essas operações de venda.

§ 2o Para efeitos do § 1o, o contribuinte deverá apurar separadamente os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas com as vendas no mercado interno e os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportações, observados os métodos de apropriação de créditos previstos nos §§ 8º e 9o do art. 3o da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8o e 9o do art. 3o da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3o Para a apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas na forma do § 1o, devem ser descontados os créditos decorrentes da importação e da aquisição de insumos no mercado interno.

(...)

Art. 4º A fruição dos benefícios de que trata este Decreto fica condicionada:

- I - à realização de investimentos em projetos de pesquisa, de desenvolvimento e de inovação tecnológica, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondentes a, no mínimo, dez por cento do valor do crédito presumido apurado;
- II - à regularidade fiscal da empresa beneficiária quanto aos tributos federais;
- III - à prestação de informações sobre os investimentos de que trata o inciso I até 31 de julho de cada ano, nos termos e condições estabelecidos em portaria do Ministro de Estado da Ciência e Tecnologia;

Decreto nº7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010):

Art. 135. Poderá ser concedido às empresas referidas no § 1o, até 31 de dezembro de 2010, o incentivo fiscal do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares no 7, de 7 de setembro de 1970, nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e no 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o valor do faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria (Lei no 99.440, de 14 de março de 1997, art. 11, caput e inciso IV).). (gn)

A Portaria Interministerial nº 258, de 14 de outubro de 2001, estabelece as normas e procedimentos necessários à fruição do incentivo fiscal usufruído pelo contribuinte:

Art. 2º A habilitação mencionada no art. 2º do Decreto 3.893 de 2001 deverá ser requerida mediante correspondência dirigida à Secretaria de Desenvolvimento da Produção - SDP do Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior

localizada na Esplanada dos Ministérios Bloco J 5º andar Brasília - DF contendo a documentação descrita no art. 4º.

Art. 3º Poderão solicitar o benefício de que trata o art. 1º do Decreto nº 3.893 de 2001 as empresas que estejam fabricando produtos automotivos nas regiões de abrangência da Lei nº 9.440 de 14 de março de 1997 e que atendam ao disposto nos incisos I e II do art. 1º do mesmo Decreto.(gn)

Por fim, o Termo de Compromisso de Rerratificação ao Termo Aditivo de Ratificação de Habilitação MDIC/SDP N° 168/I/02, de 28 de fevereiro de 2002, firmado entre a União, por meio do Secretário de Desenvolvimento da Produção do MDIC e o contribuinte, em 17/01/2007, com vigência no período de 29/12/2006 a 31/12/2010, traz as seguintes cláusulas:

O presente TERMO DE COMPROMISSO ADITIVO DE RERRATIFICAÇÃO reger-se-á pela Lei nº9.440, de 14 de março de 1997, pelo Decr eto nº3.893, de 22 de agosto de 2001, alterado pelo Decreto nº5.710, de 24 de fevereiro de 2006, pelo art. 8U da Lei nº11.434, de 28 de dezembro de 2006 e Portaria Inte rministerial nº258, de 14 de outubro de 2001, e pelas cláusulas e condições que se segue: (gn)

(...)

CLÁUSULA QUARTA: Terá vigência até 31 de dezembro de 2010, o incentivo fiscal do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, nº8, de 3 de dezembro de 1970 e nº 70, de 30 de dezembro de 1991. A partir do início da efetiva aplicação, pelo contribuinte, do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o montante do crédito presumido de IPI corresponderá ao dobro do valor das contribuições efetivamente devidas, em cada mês, no regime de não-cumulatividade, decorrentes de vendas no mercado interno, considerando os débitos e créditos referentes a essas operações de venda;

CLÁUSULA QUINTA: Para os efeitos da cláusula quarta, o contribuinte deverá apurar separadamente os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas com as vendas no mercado interno e os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportações, observados os métodos de apropriação de créditos previstos nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

CLÁUSULA SEXTA: para apuração do valor da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devida na forma da Cláusula Quarta, devem ser utilizados os créditos decorrentes da importação e da aquisição de insumos no mercado interno.

O parágrafo 1º do artigo 1º da Lei nº 9.440/97 estipulou duas condições para o usufruto do incentivo:

1. Que a empresa já estivesse instalada ou viesse a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.
2. Que a empresa fosse montadora e fabricante de veículos automotores, tratores, colheitadeiras, entre outros.

O artigo 1º da Lei exige que as condições para a concessão do incentivo sejam fixadas em regulamento.

O Decreto n.º 2.179/1997, que regulamentou a redução de impostos prevista na Lei 9.440, diz que as empresas beneficiárias poderão obter crédito presumido como ressarcimento do PIS e COFINS no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento.

O inciso IV do artigo 2º define como beneficiárias as empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e que sejam montadoras e fabricantes de veículos automotores, tratores, colheitadeiras, entre outros. Por fim, o parágrafo 4º do artigo 3º diz que a data limite para habilitação dos empreendimentos que tenham como objetivo a fabricação dos produtos relacionados nas alíneas "a" a "g" do inciso IV do artigo 2º será 31 de março de 1997.

A Lei n.º 12.218, de 30 de março de 2010, acrescentou o artigo 11-A à Lei 9.440, prorrogando o incentivo até 31/12/2015.

O artigo 11-A diz que o crédito presumido corresponde ao ressarcimento do PIS e COFINS no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno.

O Decreto n.º 7.422/2010 regulamentou o artigo 11-A da Lei 9.440, dispondo que o incentivo corresponde ao ressarcimento do PIS e COFINS no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno dos produtos referidos no inciso IV do artigo 2º do Decreto n.º 2.179/1997. Ou seja, os veículos montados ou fabricados pelas montadoras instaladas nas regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste.

Por fim, a Portaria Interministerial n.º 258/2001 determina que o benefício fiscal somente poderá ser solicitado por empresas que estejam fabricando produtos automotivos nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Dessa forma, restou demonstrado para o Termo de Verificação Fiscal que o incentivo fiscal instituído pelo artigo 11-A da Lei 9.440/97 e suas regulamentações deve recair sobre as vendas no mercado interno, porém não todas as vendas, mas somente aquelas decorrentes de produtos de fabricação própria.

Essa conclusão emerge da leitura dos dispositivos legais retromencionados, onde se vê que o benefício fiscal é exclusivo das empresas instaladas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Além disso, estas empresas devem, necessariamente, exercer atividades de montagem e fabricação de determinados produtos.

Além da legislação específica, corrobora também para tal entendimento a legislação fiscal, contábil e societária que faz diferenciação entre produto/mercadoria, bem como entre venda/revenda, onde produto é ligado a venda e mercadoria a revenda. O Decreto n.º 3.000/99 (RIR99) traz, nos artigos 290 e 289, os critérios para determinação do custo de produção e custo de aquisição. O primeiro se refere ao custo de produção dos bens vendidos e o segundo ao custo das mercadorias revendidas.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, aprovou o convênio s/n.º de 15 de dezembro de 1970, que instituiu o Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP, cujo anexo traz, dentre outros, os seguintes códigos:

3.101 - Compra para industrialização ou produção rural

Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural. Também serão classificadas neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa

3.102 - Compra para comercialização

Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem comercializadas. Também serão classificadas neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento comercial de cooperativa.

5.101 - Venda de produção do estabelecimento

Classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento

5.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento.

5.401 - Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto

Classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento em operações com produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto

5.403 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto

Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, na condição de contribuinte substituto, em operação com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

6101 - Venda de produção do estabelecimento

Classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento

6.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. (gn)

6.403 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto

Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, na condição de contribuinte substituto, em operação com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Registre-se que o contribuinte adotou os CFOP's 3102 e 5102/5403/6102/6403 para registrar as entradas e saídas, respectivamente, dos veículos importados.

- Os conceitos de industrialização e de estabelecimento industrial.

Os conceitos de industrialização e de estabelecimento industrial dos arts. 4º e 8º, do RIPI/2010 pontua que, na forma do art. 609, II, deste Regulamento, as expressões “fábrica” e “fabricante” equivalem a “estabelecimento industrial”; assim, conclui-se que, a *contrario sensu*, que não são estabelecimentos industriais aqueles que executam atividades excluídas do conceito de industrialização.

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. 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).

Sobre a definição de estabelecimento, é de se destacar a do art. 609, III, do RIPI4, e a do §2º, do art. 3º, das IN RFB n.º 1.183, de 19/08/2011, e 1.470, de 30/05/2014.

Art. 609. Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

(...)

III - a expressão “estabelecimento”, em sua delimitação, diz respeito ao prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, nele compreendidos, unicamente, as dependências internas, galpões e áreas contínuas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas, em que sejam, normalmente, executadas operações industriais, comerciais ou de outra natureza;

Sem esquecer do 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).

Assim, a industrialização é a única atividade que vai ao encontro do art. 11-A, da Lei n.º 9.440/97 e do objetivo desta Lei e das Leis n.º 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.

Os veículos produzidos no estabelecimento industrial de Camaçari foram vendidos sob os CFOP's 5101, 5401, 6101 e 6401.

O Termo de Verificação Fiscal estabelece duas premissas:

1. Quando um estabelecimento promove saída de bens fabricados por ele, temos uma venda de produtos;
2. Quando ocorre a saída de bens importados ou adquiridos de outros fabricantes, temos uma revenda de mercadorias.

Dessa forma, os produtos referenciados pela lei 9.440 e o artigo 2º do Decreto 7.422/2010 devem, necessariamente, ser aqueles que sofreram processo de industrialização na unidade incentivada.

- Do incentivo.

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 RI PI /2010.

Em 19 de janeiro de 2007, foi firmado o Termo de Compromisso de Rerratificação ao Termo Aditivo de ratificação de habilitação MDIC/SDP/Nº 168/I/02, de 28 de fevereiro de 2002, onde ficou alterada a titularidade da habilitação da empresa Troller Veículos Especiais Ltda ao incentivo da Lei 9.440, passando a ser da empresa FORD MOTOR, específico aos estabelecimentos fabris localizados nas cidades de Camaçari/BA e Horizontina/CE.

Dentre as considerações do Termo de Compromisso, destaca-se seguinte:

Considerando que a FORD MOTOR COMPANY BRaSiL LTDA., formalizou a opção para que a sua filial com estabelecimento fabril na cidade Camaçari-BA usufrua o benefício previsto pela Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, cujo artigo 11 foi regulamentado pelo Decreto nº 3.893, de 22 de agosto de 2001, alterado pelo Decreto nº 5.710, de 24 de fevereiro de 2006, por meio de correspondência data de 03 de janeiro de 2007, protocolizado sob o nº 52000.000133/2007-64, em 04 de janeiro de 2007.

Foram emitidos, anualmente, certificados aditivos de Rerratificação de habilitação do incentivo fiscal. Em todos eles consta o seguinte texto: "CERTIFICA: 1. Que renovou a habilitação da empresa FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA., com estabelecimento fabril na avenida Henry Ford, nº 2000, Camaçari-BA.

O termo de compromisso, atendendo ao disposto §3º do artigo 8º da Lei 11.434, obriga a manutenção dos níveis de produção e emprego já existentes, sob pena da perda da habilitação e do incentivo fiscal, conforme cláusulas abaixo:

CLÁUSULA SÉTIMA: A EMPRESA BENEFICIÁRIA fica obrigada 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.

CLÁUSULA OITAVA: É vedada a alteração de benefício inicialmente concedido para a produção dos produtos referidos nas alíneas "a" a "e" do § 1º do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, para os referidos nas alíneas f a "h" e viceversa. (gn) **CLÁUSULA NONA:** O não atendimento, pela EMPRESA BENEFICIÁRIA, das condições previstas na Lei nº9.440, de 14 de março de 1997, Decreto nº3.893, de 22 de agosto de 2001, alterado pelo Decreto nº5.710, de 24 de fevereiro de 2006, no art. 8º da Lei nº11.434, de 28 de dezembro de 2006 e no presente TERMO DE COMPROMISSO ADITIVO DE RERRATIFICAÇÃO, acarretará a imediata perda da habilitação e do incentivo fiscal objeto deste Termo.

Destaque-se as condições impostas pela Lei nº 11.434/2006 para transferência de incentivos e benefícios fiscais decorrentes de incorporação de empresas. O artigo 8º obriga a observância dos limites e condições fixados na legislação que institui o incentivo ou benefício,

em especial quanto aos aspectos vinculados ao tipo de atividade e de produto. Obriga, ainda, a incorporadora manter os níveis de produção e emprego existentes no ano imediatamente anterior ao da incorporação ou na data desta, o que for maior.

Como explanado anteriormente, a atividade fixada na legislação é a montagem e fabricação. Essa, inclusive, foi a atividade colocada pela empresa no seu pedido de utilização do incentivo da Lei 9.440.

Outro ponto importante é a exigência contida no parágrafo 4º do artigo 11-A, que diz que 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. O parágrafo 5º diz que a empresa perderá o benefício caso não comprove a realização dos investimentos previstos no §4º, na forma estabelecida em regulamento.

Essa exigência foi regulamentada nos artigos 4º, I, e 5º do Decreto 7.422/2010:

Art. 4º A fruição dos benefícios de que trata este Decreto fica condicionada:

I - à realização de investimentos em projetos de pesquisa, de desenvolvimento e de inovação tecnológica, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondentes a, no mínimo, dez por cento do valor do crédito presumido apurado;

(...)

Artigo 5º (...)

§1º Os investimentos de que trata o inciso I do caput deverão ser realizados: I - na região Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, excetuada a ZFM, no caso do benefício de que trata o art. 2º e

O Termo de Compromisso Aditivo MDIC/SDP/Nº 168/III/11, lavrado em 30/12/2011, com vigência até 31/12/2015, prevê que o Termo de Compromisso de Rerratificação ao Termo Aditivo de ratificação de habilitação MDIC/SDP/Nº 168/I/02, será regido pelo artigo 11-A, incluído na Lei 9.440/97 pela Lei 12.218/2010, e regulamentado pelo Decreto 7.422/2010. Destaque para as seguintes cláusulas:

Clausula quarta: A fruição do benefício fica condicionada à realização pela EMPRESA BENEFICIÁRIA de investimentos em projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondentes a, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor do crédito presumido apurado, conforme exigido pelo §4º do art. 11-A da lei 9.440, de 1997.

Cláusula quinta: Os investimentos mencionados na cláusula anterior deverão ser realizados na região Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, excetuando-se a Zona Franca de Manaus -ZFM e a aplicação de 10% do benefício em inovação e desenvolvimento tecnológico deverá atender o disposto nos arts. 5º e 6º do Decreto nº 7.422, de 31 de dezembro de 2010.

Cláusula sexta: Fica mantido pelo prazo deste TERMO DE COMPROMISSO ADITIVO o compromisso assumido nos termos do art. 8º da Lei 11.434, de 28 de dezembro de 2006.

Essas exigências explicitam a vinculação do benefício fiscal à fabricação de veículos, pois são investimentos inerentes à atividade de industrialização, não sendo aplicáveis quando a empresa se dedica à simples revenda de veículos importados (comercialização), pela

óbvia razão de que estas mercadorias são internalizadas e revendidas sem nenhuma melhoria, inovação, desenvolvimento ou aperfeiçoamento.

O agravante é 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 basicamente sobre a revenda de veículos importados.

É importante constatar que, dentre as exigências de investimentos contidas no artigo 5º do Decreto 7.422/2010, nenhuma é vinculada à atividade de revenda de mercadorias importadas.

Dessa forma, conclui-se que a industrialização é a única atividade que vai ao encontro das normas instituidoras do incentivo fiscal disciplinado pelo artigo 11-A da lei 9.440/97, bem como o objetivo pretendido pelo legislador nesta e nas Leis 11.434/2006 e 12.218/2010, e também no termo de compromisso firmado pelo contribuinte, qual seja, o incremento e manutenção dos níveis de emprego e produção, além da descentralização e desenvolvimento regional, bem como a exigência de investimentos em projetos de pesquisa, de desenvolvimento e de inovação tecnológica.

Assim, quando uma montadora/fabricante de veículos importa mercadorias de procedência estrangeira para revenda no mercado interno, sem qualquer operação de industrialização, ela não é beneficiária do crédito presumido do IPI em relação a essas operações e, portanto, as referidas vendas no mercado interno não devem ser incluídas na base de cálculo do incentivo fiscal de que trata o artigo 11-A da Lei n.º 9.440/97.

Essa conclusão também está expressa na Solução de Consulta COSIT n.º 17/2012:

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

Outro ponto que reforça essa interpretação é o disposto no artigo 7º da Lei 9.440/97, que determina que o Poder Executivo poderá estabelecer índice médio de nacionalização anual para as empresas montadoras e fabricantes de veículos e autopeças em cuja produção forem utilizados insumos importados, tais como matérias-primas, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos - acabados e semi-acabados - e pneumáticos. O artigo 12º do Decreto n.º 2.179 dispõe que o índice deverá ser de, no mínimo, 60% (sessenta por cento).

Como se vê, o legislador se preocupou em não permitir que fossem utilizados 100% de insumos importados na produção do produto final acabado, que deve ser sempre nacional. A intenção é uma só: incentivar a industrialização de produtos automotivos nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, de forma a cumprir os objetivos descritos nas exposições de motivos das Leis n.º 9.440/97 e 12.218/2010.

Outra razão para a não utilização das receitas de revenda de produtos acabados importados é o disposto no parágrafo 3º do artigo 11-A da Lei n.º 9.440, que determina a utilização dos créditos decorrentes da importação e da aquisição de insumos no mercado interno para apuração do PIS e COFINS efetivamente devidas para fins de cálculo do crédito presumido do IPI. Exigência feita também pelo Decreto 7.422, artigo 2º, §3º.

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.

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.

Todo o arcabouço legal citado, assim como os Termos de Compromisso e de Habilitação, convergem no sentido da total impossibilidade de utilização da receita de revenda de veículos importados no cálculo do benefício fiscal retromencionado.

Por fim, com relação aos veículos e demais bens adquiridos no exterior e revendidos no país, por não sofrerem nenhum processo de industrialização, ocorrendo uma simples comercialização, os créditos de IPI referentes a importação não são passíveis de ressarcimento.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) também já decidiu sobre o tema, conforme ementas dos acórdãos abaixo:

Acórdão n.º 203-12.569

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. RESSARCIMENTO. ART. 11 DA LEI N.º 9.779/99. IMPORTAÇÃO E POSTERIOR REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS AO IPI. IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO. AUSÊNCIA DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

O art. 11 da Lei n.º 9.779/99 exige como requisito essencial para o ressarcimento de crédito do IPI a ocorrência do fato jurídico “industrialização”, o que não ocorre quando importador equiparado à contribuinte do IPI adquire bens no exterior, para compor o seu ativo fixo, e posteriormente os revende no mercado interno.

Acórdão n.º 3803-004.713

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

IPI. DIREITO CREDITÓRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.
PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

O art. 11 da Lei n.º 9.779/99, autoriza o creditamento das aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, mas desde que comprovado que esses foram efetivamente aplicados na operação de industrialização.

Acórdão n.º 3301-004.693

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

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.

No mais, imperativa a Súmula CARF nº 16:

Súmula CARF nº 16

O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos cuja saída seja com isenção ou alíquota zero, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento do contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

- DO RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS

DO IPI

No âmbito da RFB, o ressarcimento e a compensação se encontravam-se, à época, disciplinados na Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012 (DOU de 21/11/2012), na forma a seguir:

Art. 21. Os créditos do IPI, escriturados na forma da legislação específica, serão utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

§ 1º Os créditos do IPI que, ao final de um período de apuração, remanescerem da dedução de que trata o caput poderão ser mantidos na escrita fiscal do estabelecimento, para posterior dedução de débitos do IPI relativos a períodos subsequentes de apuração, ou serem transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica, somente para dedução de débitos do IPI, caso se refiram a:

I - créditos presumidos do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstos na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001;

II - créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI a que se refere o art. 1º da Portaria MF nº 134, de 18 de fevereiro de 1992;

III - o crédito presumido de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997; e

IV - créditos presumidos do IPI de que tratam os incisos III a VIII do caput do art. 12 do Decreto nº 7.819, de 3 de outubro de 2012, apurados pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica habilitada ao Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - Inovar-Auto, nos termos do art. 15 do mesmo Decreto.

§ 2º Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento depois de efetuadas as deduções de que tratam o caput e o § 1º, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer à RFB o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou, bem como utilizá-los na compensação de débitos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB.

§ 3º São passíveis de ressarcimento, somente os seguintes créditos:

I - os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre- calendário;

II - os créditos presumidos de IPI a que se refere o inciso I do § 1º, escriturados no trimestre-calendário, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz;

III - o crédito presumido de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997; e

IV - os créditos presumidos de IPI de que tratam os incisos III a VIII do caput do art. 12 do Decreto nº 7.819, de 2012, na forma prevista nesta Instrução Normativa, nos termos do art. 15 do mesmo Decreto.

§ 4º Os créditos presumidos de IPI de que trata o inciso I do § 1º poderão ter seu ressarcimento requerido à RFB, bem como serem utilizados na forma prevista no art. 41, somente depois da entrega, pela pessoa Jurídica cujo estabelecimento matriz tenha apurado referidos créditos:

I - da DCTF do trimestre-calendário de apuração, na hipótese de créditos referentes a períodos até o 3º (terceiro) trimestre-calendário de 2002; ou

II - do Demonstrativo de Crédito Presumido (DCP) do trimestre-calendário de apuração, na hipótese de créditos referentes a períodos posteriores ao 3º (terceiro) trimestre-calendário de 2002.

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos créditos do IPI existentes na escrituração fiscal do estabelecimento em 31 de dezembro de 1998, para os quais não havia previsão de manutenção e utilização na legislação vigente àquela data.

§ 6º O pedido de ressarcimento e a compensação previstos no § 2º serão efetuados pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante formulário acompanhado de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 7º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário; e

II - ser efetuado pelo saldo credor passível de ressarcimento remanescente no trimestre calendário, depois de efetuadas as deduções na escrituração fiscal.

(...)

Art. 41 O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 56 a 60, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII a esta Instrução Normativa, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

(grifou-se)

Em 11/10/2016, foi publicada no sítio da RFB na internet a Solução de Consulta Interna n.º 25 - Cosit, de 23/09/2016, que consolida entendimento quanto a impossibilidade de restituição/compensação de créditos presumidos de IPI com base nos artigos 11a e 11B da Lei 9.440/97, cuja ementa traz a seguinte redação:

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 n.º 9.440, de 1997.(gn)

Dispositivos Legais: IN RFB n.º 1300, de 12 de agosto de 2008, artigo 21, § 3º; Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010, arts. 256 e 268; Decreto n.º 7.389, de 09 de dezembro de 2010; Decreto n.º 7.422, de 31 de dezembro de 2010.

Nos moldes dessa Solução de Consulta (SCI n.º 25/2016), elenca-se um histórico normativo relativo à criação de diversos créditos presumidos do IPI e suas correspondentes regulamentações, com enfoque especial nos créditos presumidos tratados em diversos artigos da citada Lei n.º 9.440, de 1997, para se demonstrar que os mesmos são objeto de regulamentações distintas e que, somente naquelas situações em que a norma expressamente prevê, é que tais créditos ganham o status de ressarcíveis.

I - Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996;

Inaugurou a previsão para este tipo de crédito, com o objetivo de ressarcir as exportadoras das contribuições PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as compras de insumos no mercado interno;

Previsão expressa no art. 4º:

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

(...)

Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.

II - Lei n.º 9.440, de 14 de março de 1997 - Artigo 1º, inciso IX;

Cria nova espécie de crédito presumido, mas não prevê a possibilidade de ressarcimento e/ou compensação de tais créditos com outros tributos federais.

No entanto, no § 14, do mesmo art. 1º, condiciona a utilização do crédito a forma prevista em regulamento:

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 n.ºs 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:

(...)

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

O Decreto n.º 2.179, de 10 de março de 1997, regulamentou a utilização do crédito. Inicialmente sem autorização para ressarcimento ou compensação e, repetindo a previsão do caput do art. 1º da Lei n.º 9.440/97, limitou a validade do benefício do crédito presumido de IPI até 31/12/1999.

Por sua vez, o art. 11, da Lei n.º 9.440/1997, trouxe a possibilidade de se prorrogar, para o período entre janeiro de 2000 e dezembro de 2010, o benefício exclusivamente às empresas como a interessada instaladas ou que viessem a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste:

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.

O Decreto n.º 3.893, de 22 de agosto de 2001, por previsão do art. 11, IV, da Lei n.º 9.440/97, dilatou o prazo para apuração/fruição desse crédito presumido até 31/12/2010;

O Decreto n.º 6.556, de 08 de setembro de 2008, dá nova redação art. 6º do Decreto n.º 2.179/97, permitindo o aproveitamento dos créditos presumidos excedentes na forma de ressarcimento ou compensação, nos seguintes termos:

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 n.ºs 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 n.º 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 n.º 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 n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002,

observadas as regras específicas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pelo Decreto n.º 6.556, de 2008).

Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010), também dispõe sobre o crédito presumido instituído pelo artigo 11 da Lei 9.440/97:

Art. 135. Poderá ser concedido às empresas referidas no § 1o, até 31 de dezembro de 2010, o incentivo fiscal do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares no 7, de 7 de setembro de 1970, no 8, de 3 de dezembro de 1970, e no 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o valor do faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria (Lei no 9.440, de 14 de março de 1997, art. 11, caput e inciso IV).

§ 1o O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às empresas que sejam montadoras e fabricantes de (Lei n.º 9.440, de 1997, art. 1º, § 1º):

I - veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes;

II - caminhonetes, furgões, picapes e veículos automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas;

(...)

§ 2o A concessão do incentivo fiscal dependerá de que as empresas referidas no §10 tenham (Lei n.º 9.440, de 1997, arts. 11 e 12):

I - sido habilitadas, até 31 de dezembro de 1997, aos benefícios fiscais para o desenvolvimento regional;

II - cumprido com todas as condições estipuladas na Lei n.º 9.440, de 1997, e constantes do termo de aprovação assinado pela empresa; e

III - comprovado a regularidade do pagamento dos impostos e contribuições federais.

§ 3o O incentivo fiscal alcançará os fatos geradores ocorridos a partir do mês subsequente ao da sua concessão (Lei n.º 9.440, de 1997, art. 1º, § 14).

§ 4o O crédito presumido será escriturado no livro Registro de Apuração do IPI, de que trata o art. 477 e utilizado mediante dedução do imposto devido em razão das saídas de produtos do estabelecimento que apurar o referido crédito (Lei n.º 9.440, de 1997, art. 1º, § 14).

§ 5o Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte (Lei n.º 9.440, de 1997, art. 1o, § 14).

§ 6o O crédito presumido não aproveitado na forma dos §§ 4o e 5o poderá, ao final de cada trimestre-calendário, ser aproveitado de conformidade com o disposto no art. 268, observadas as regras específicas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

III - Art. 11-A da Lei n.º 9.440, de 14/03/1997 - Incluído pela Lei n.º 12.218, de 30/03/2010;

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 n.ºs 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: (gn)

- I - 2 (dois), no período de 1º de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2011;
- II - 1,9 (um inteiro e nove décimos), no período de 1º de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2012;
- III - 1,8 (um inteiro e oito décimos), no período de 1º de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2013;
- IV - 1,7 (um inteiro e sete décimos), no período de 1º de janeiro de 2014 a 31 de dezembro de 2014; e
- V - 1,5 (um inteiro e cinco décimos), no período de 1º de janeiro de 2015 a 31 de dezembro de 2015.

(...)

§ 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.

Criação de NOVO crédito presumido a ser usufruído a partir de 2011.

A redação do art. 11-A, da Lei n.º 9.440, embora parecida ao do inciso IX, do art. 1º, e estarem em mesmo ato legal, não se confundem pois:

1. o art. 11 original não foi revogado ou alterado;
2. suas vigências são distintas e bem delimitadas;
3. a apuração do crédito presumido estabelecida no art. 11-A é diferente do artigo 11, pois o multiplicador varia ao longo do tempo (múltiplo de 2 a 1,5), enquanto que a do art. 11 é fixa (dobro);
4. 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.

Importante destacar que o novo crédito presumido criado pela Lei n.º 12.218/2010, foi regulamentado pelo Decreto n.º 7.422, de 31 de dezembro de 2010, sendo que, nem a Lei de criação, nem a sua regulamentação, não fazem qualquer referência quanto à possibilidade de eventual saldo credor de tais créditos ser objeto de ressarcimento.

V - Art. 11-B, da Lei n.º 9.440, de 14/03/1997 - Incluído pela Lei MP n.º 512/2010, posteriormente convertida na Lei n.º 12.407, de 19/05/2011;

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 n.ºs 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 o desenvolvimento de novos produtos ou novos modelos de produtos já existentes.

§ 1º Os novos projetos de que trata o caput deverão ser apresentados até o dia 29 de dezembro de 2010, na forma estabelecida pelo Poder Executivo.

§ 2º O crédito presumido será 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, em cada mês, dos produtos constantes dos projetos de que trata o caput, 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.
- (...)

§ 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.

Cria mais um novo crédito presumido.

Institui uma nova forma de apuração, calculada sobre as vendas no mercado interno (débitos), enquanto o artigo 11-A determina o cálculo sobre as contribuições devidas (débitos menos créditos).

Regulamentado pelo Decreto n.º 7.389, de 9 de dezembro de 2010, sendo que, mais uma vez, tanta a Lei de criação, assim como a sua regulamentação, não fazem qualquer referência ou menção quanto à possibilidade de eventual saldo credor de tais créditos ser objeto de ressarcimento.

V - Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;

Art. 56. Fica instituído regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos produtos classificados nos códigos 8433.53.00, 8433.59.1, 8701.10.00, 8701.30.00, 8701.90.00, 8702.10.00 Ex 01, 8702.90.90 Ex 01, 8703, 8704.2, 8704.3 e 87.06.00.20, da TIPI, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O regime especial:

I - consistirá de crédito presumido do IPI em montante equivalente a três por cento do valor do imposto destacado na nota fiscal;

II - será concedido mediante opção e sob condição de que os serviços de transporte, cumulativamente:

- a) sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;
- b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial; (Redação dada pela Lei n.º 11.827, de 2008)
- c) compreendam a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, ao estabelecimento equiparado a industrial nos termos do § 5º do art. 17 da Medida Provisória no 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

§ 3º Na hipótese do § 2º deste artigo, o disposto na alínea "c" do inciso II do § 1º alcança o trajeto, no País, desde o estabelecimento executor da encomenda até o local de entrega do produto ao adquirente.

§ 4º O regime especial de tributação de que trata este artigo, por não se configurar como benefício ou incentivo fiscal, não impede ou prejudica a fruição destes. (Incluído pela Lei n.º 12.407, de 2011)

Cria um novo crédito presumido.

A lei de criação não faz qualquer referência ou menção quanto à possibilidade de eventual saldo credor de tais créditos ser objeto de ressarcimento.

VI - Lei n.º 12.715, de 17 de setembro de 2012;

Art. 40. Fica criado o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - INOVAR-AUTO com objetivo de apoiar o desenvolvimento tecnológico, a inovação, a segurança, a proteção ao meio ambiente, a eficiência energética e a qualidade dos automóveis, caminhões, ônibus e autopeças.

(...)

Art. 41. As empresas habilitadas ao Inovar-Auto poderão apurar crédito presumido de IPI, com base nos dispêndios realizados no País em cada mês-calendário com:

(...)

§ 5o O Poder Executivo estabelecerá termos, limites e condições para a utilização do crédito presumido de IPI de que trata este artigo.

Na regulamentação, feita por meio do Decreto n.º 7.819, de 3 de outubro de 2012, destaca-se o seguinte dispositivo:

Art. 15. O crédito presumido relativo aos incisos III a VIII do caput do art. 12 poderá ser, a partir de 1º de janeiro de 2013, escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI do estabelecimento matriz, no campo "Outros Créditos.

§ 1º A utilização do crédito presumido de que trata o caput ocorrerá: (Incluído pelo Decreto n.º 8.015, de 2013)

(...)

III - não existindo os débitos de IPI referidos no inciso I ou remanescendo saldo credor após o aproveitamento na forma dos incisos I e II, é permitida a utilização de conformidade com as normas sobre ressarcimento em espécie e compensação previstas em ato específico da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda: (Incluído pelo Decreto n.º 8.015, de 2013)

(...)

§ 2º A utilização do crédito presumido de conformidade com o disposto nos incisos I e II do § 1º poderá ocorrer ao final do mês em que foi apurado. (Incluído pelo Decreto n.º 8.015, de 2013)

Nesse caso, há clara e expressa manifestação normativa possibilitando a utilização do crédito presumido de conformidade com as normas relativas a ressarcimento em espécie e compensação previstas pela Receita Federal.

VII - Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010 - Regulamento do IPI (Ripi/2010);

Os artigos 256 a 258 do Ripi ao tratar das normas gerais relativas à utilização dos créditos do IPI, deixa claro o comando constante no sentido de que, o eventual saldo credor acumulado somente poderá ser utilizado de conformidade com as normas expedidas pela Receita Federal do Brasil:

Art. 256. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos

§ 1o Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º

§ 2o O saldo credor de que trata o § 1o, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de

exportação, nos termos do inciso II do art. 18, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 268 e 269, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11).

(...)

Art. 268. O sujeito passivo que apurar crédito do imposto, inclusive decorrente de trânsito em julgado de decisão judicial, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observadas as demais prescrições e vedações legais.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 74, § 1º, e Lei n.º 10.637, de 2002, art. 49).

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal do Brasil extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 74, § 2º, e Lei n.º 10.637, de 2002, art. 49).

Pela reprodução de todo os atos normativos acima, referentes aos créditos presumidos de IPI, constata-se 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.

Sobre o levantamento, em si, do "quantum" do benefício previsto no art. 11-B, da Lei n.º 9.440/97, inexistente controvérsia, restrita apenas à possibilidade, ou não, de o crédito presumido ser ressarcido/compensado. Já quanto ao benefício do art. 11-A, da Lei n.º 9.440/97, a lide também envolve a apuração de seu quantum.

Em apertada síntese, a contribuinte, como já foi relatado, pretende fazer crer que os arts. 11-A e 11-B, da Lei n.º 9.440/97, tratam de benefícios que nada mais seriam que extensão daquele previsto no inciso IX, do art. 1º, desta Lei, e que teriam a mesma natureza deste, pelo que possível o ressarcimento/compensação aos moldes do §3º, do art. 6º, do Decreto n.º 2.179/1997, incluído pelo Decreto n.º 6.556/2008, bem como pelo art. 135, §6º, do Decreto n.º 7.212/2010 e pelo art. 21, §3º, III, da IN RFB n.º 1.300/2012.

Não há dúvidas que o incentivo previsto no inciso IX, do art. 1º, da Lei n.º 9.440/97, com vigência até 31/12/1999, é o mesmo do art. 11, desta Lei, pois, com se vê abaixo, o inciso IV, deste artigo, claramente fala de extensão o benefício já existente:

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.

Com meridiana clareza, todavia, os incentivos dos arts. 11-A e 11-B, da Lei n.º 9.440/97, não são extensão nem têm a mesma natureza daquele previsto no art. 1º, IX, desta Lei. Vejamos o que diz cada um destes dispositivos:

Art. 1º Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, eom 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 n.ºs 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 § 1 deste artigo.

(...)

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 n.ºs 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 n.º 12.218, de 2010)

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

(...)

§ 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.

(...)

Art. 11-B. As empresas referidas no § 1 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 n.ºs 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 o desenvolvimento de novos produtos ou novos modelos de produtos já existentes. (Incluído pela Lei n.º 12.407, de 2011)

(...)

£ 2º O crédito presumido será equivalente ao resultado da aplicação das alíquotas do art. 1 da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, sobre o valor das vendas no mercado interno, em cada mês, dos produtos constantes dos projetos de que trata o caput, multiplicado por:

- i. - 2 (dois), até o 12º mês de fruição do benefício; (Incluído pela Lei n.º 12.407, de 2011)
- ii. - 1,9 (um inteiro e nove décimos), do 13 ao 24 meses de fruição do benefício; (Incluído pela Lei n.º 12.407, de 2011)
- iii. - 1,8 (um inteiro e oito décimos), do 25 ao 36 meses de fruição do benefício; (Incluído pela Lei n.º 12.407, de 2011)
- iv. - 1,7 (um inteiro e sete décimos), do 37 ao 48 meses de fruição do benefício; e (Incluído pela Lei n.º 12.407, de 2011)

vi. - 1,5 (um inteiro e cinco décimos), do 49 ao 60 mês de fruição do benefício".

A primeira distinção que se percebe é que o crédito presumido de IPI previsto nos arts. 11-A e 11-B, da Lei n.º 9.440/97, são condicionados, respectivamente:

- (i) 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; e
- (ii) à apresentação de projetos que contemplem novos investimentos e a pesquisa para o desenvolvimento de novos produtos ou novos modelos de produtos já existentes. Já o crédito presumido do inciso IX, do art. 1º, de sobredita Lei, não possui quaisquer uma destas condicionantes.

Não bastasse isto, a base de cálculo do incentivo do inciso IX, do art. 1º, da Lei n.º 9.440/97 - dobro da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS que incidiram sobre o faturamento - é totalmente diferente da base de cálculo do crédito presumido do art. 11-B - calculado a partir do "o valor das vendas no mercado interno, em cada mês, dos produtos constantes dos projetos de que tratam o caput" (g.n.), sobre o qual devem ser aplicadas as alíquotas "do art. 1 da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002", multiplicado por 2, 1,9, 1,8, 1,7 e 1,5, consoante cronograma acima).

Já no tocante ao crédito presumido do art. 11-A, da Lei n.º 9.440/97, verifica-se que o coeficiente de multiplicação sobre o valor das contribuições devidas é variável no tempo (parte de 2,0, em 2011, e reduz gradativamente até 1,5, em 2015).

Acrescente-se que a vigência de cada um dos incentivos é bem delimitada e distinta e que as Leis n.º 12.218/2010 e 12.407/2011 não revogaram a Lei n.º 9.440/97.

Realmente, no primeiro excerto as autoridades fiscais apenas fazem um exame conjunto do incentivo e, no segundo trecho, apenas dizem que o incentivo existente (qual seja, o do art. 11-A, da Lei n.º 9.440/97) visa a direcionar recursos para as regiões incentivadas, mas, em nenhum momento, falam que os benefícios seriam os mesmos.

Nem a Exposição de Motivos n.º 175/MF/MDIC/MCT, referente à MP 512/2010, afirma que os benefícios seriam os mesmos. Muito pelo contrário, referida Exposição de Motivos ressalva que "A Lei n.º 12.218, de 2010, não permitiu que novas empresas fossem habilitadas, tampouco que novos projetos fossem apresentados", ao passo que o incentivo tratado possibilita a apresentação de "novos projetos de investimento produtivo".

Ademais, o fato de que os incentivos dos arts. 11-A e 11-B, da Lei n.º 9.440/97, terem sido operacionalizados mediante Termo de Rerratificação ao benefício do art. 11, desta Lei, explica-se em função do fato de que, apesar de distintos, entre os incentivos há semelhanças e, ainda, pelo fato de que apenas os empreendimentos já habilitados a este terceiro benefício poderiam fazer jus aos dois primeiros mencionados.

Percebe-se, portanto, os incentivos analisados são completamente distintos.

E, diante disto, não há como se admitir a possibilidade de ressarcimento/compensação dos créditos presumidos em análise com fundamento no §3º, do art. 6º, do Decreto n.º 2.179/1997, incluído pelo Decreto n.º 6.556/2008, nem no art. 135, §6º, do Decreto n.º 7.212/2010, tampouco com esteio no art. 21, §3º, III, da IN RFB n.º 1.300/2012, pois tais dispositivos apenas se referem ao crédito presumido de IPI de que cuida o inciso IX, do art. 1º, da Lei n.º 9.440/97 e o inciso IV, do art. 11, desta mesma Lei.

O fato de que a IN RFB 1.300, editada em 2012, discipline a compensação do crédito presumido do art. 11, do Lei n.º 9.440/97, que se extinguiu no ano de 2010, não invalida o raciocínio acima, pois, como se sabe, o prazo para que o contribuinte aproveite referido crédito é de cinco anos, pelo que o aproveitamento poderia se dar até o final do ano de 2015.

Importante é salientar que a Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17/07/2017, que revogou a IN RFB n.º 1.300/2012, **não mais prevê a possibilidade de ressarcimento/ compensação do crédito presumido de IPI previsto na Lei n.º 9.440/97, justamente porque editada após o prazo de cinco anos referenciado no parágrafo antecedente.**

Quanto a possibilidade de ressarcimento/compensação, adoto os seguintes argumentos da Informação Fiscal datada de 11/05/2017:

Os artigos 256 a 258 do Ripi ao tratar das normas gerais relativas à utilização dos créditos do IPI, deixa claro o comando constante no sentido de que, o eventual saldo credor acumulado **somente** poderá ser utilizado de conformidade com as normas expedidas pela RFB:

"Art. 256. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º.

*§ 2º O saldo credor de que trata o § 1o, acumulado em cada trimestre- calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de exportação, nos termos do inciso II do art. 18, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 268 e 269, **observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil** (Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11).*

(...)

Art. 268. O sujeito passivo que apurar crédito do imposto, inclusive decorrente de trânsito em julgado de decisão judicial, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observadas as demais prescrições e vedações legais.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 74, § 1º, e Lei n.º 10.637, de 2002, art. 49).

§ 2º o A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal do Brasil extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 74, § 2º, e Lei n.º 10.637, de 2002, art. 49).

Pela reprodução de todo os atos normativos acima, referentes aos créditos presumidos de IPI, constata-se 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.**

Como visto, **não há para o crédito presumido de IPI instituído pelos artigos 11-A e 11-B, da Lei n.º 9.440/97**, introduzidos pelas Leis n.º 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) n.º 2.158-35/2001.**

De outra forma, os créditos retomados **não** atendem às exigências previstas no § 3º, do art. 21, da Instrução Normativa RFB n.º 1300, de 20 de novembro de 2012. **Por esse motivo, não podem ser objeto de ressarcimento"**

Sobre a questão, reproduzo ementa do Acórdão n.º 3402-002.722, proferido pela 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento do CARF no processo administrativo n.º 11971.000087/2007-39 em relação a período anterior à alteração do Decreto n.º 2.179/97 pelo de n.º 6.556/2008:

"CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.440/97. UTILIZAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COMO LANÇAMENTO ESCRITURAL NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO IPI, NÃO SENDO POSSÍVEL SEU RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO.

Nos termos da legislação de regência, o crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins estatuído no art.1º, IX da Lei n.º 9.440/97, até a publicação do Decreto n.º 6.556/08, ocorrido em 09/09/2008, somente permitia a sua utilização através da dedução do imposto devido pela saída de produtos tributados, não havendo previsão para seu ressarcimento ou mesmo compensação com outros tributos administrados pela RFB".

Como visto, não há, para o crédito presumido de IPI instituído pelos artigos 11-A e 11-B, da Lei n.º 9.440/97, introduzidos pelas Leis n.º 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) n.º 2.158-35/2001.

De outra forma, os créditos retomados não atendem às exigências previstas no § 3º, do art. 21, da Instrução Normativa RFB n.º 1300, de 20 de novembro de 2012. Por esse motivo, não podem ser objeto de ressarcimento.

3 - DO RESSARCIMENTO DOS DEMAIS CRÉDITOS

O Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010) disciplina a não cumulatividade do Imposto:

Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem como os resultantes das situações indicadas no art. 240.

Por sua vez, a Seção II, artigos 226 a 250, define as espécies de crédito, classificando-os como básicos, por devolução ou retorno, incentivados, de outra natureza e presumido.

Cabe, aqui, destacar alguns dos dispositivos relacionados a estes créditos:

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

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

II - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

(...)

Art. 229. É permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial.

(grifou-se)

Os artigos 256 e 257 tratam da utilização dos créditos:

Normas Gerais

Art. 256. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3o, inciso II, e Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1o Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2o (Lei no 5.172, de 1996, art. 49, parágrafo único, e Lei no 9.779, de 1999, art. 11).

§ 2o O saldo credor de que trata o § 1o, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de exportação, nos termos do inciso II do art. 18, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 268 e 269, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11).

Art. 257. O direito à utilização do crédito a que se refere o art. 256 está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração neste Regulamento.

O Artigo 11 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, dispõe:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade

com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Como se vê, a regra geral do artigo 256 do RIPI é que os créditos do IPI sejam utilizados para deduzir o imposto devido na saída de produtos do estabelecimento.

À exemplo dos créditos tratados no tópico anterior, todos os demais créditos devem ter previsão expressa na legislação para que possam ser ressarcidos.

No caso dos créditos previstos nos artigos 226 a 250 do RIPI, somente aqueles decorrentes da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e desde que sejam aplicados na industrialização, podem ser objeto de ressarcimento e compensação, conforme previsto no parágrafo 2º do artigo 256.

São várias condicionantes:

- 1) deve haver a aquisição;
- 2) somente aplica-se a insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem;
- 3) devem, obrigatoriamente, ser integrados ao processo produtivo. Somente com o cumprimento de todas essas condições é que os créditos podem ser ressarcidos.

Caso não atenda a todas estas condições, os créditos devem permanecer na escrita do IPI, somente podendo ser utilizados para compensar os débitos do imposto.

É indiferente, para fins de aplicação do disposto no artigo 11 da Lei n.º 9.779/99, e reproduzido no artigo 256, §2º, do RIPI, a condição do contribuinte. O que a lei prevê é apenas ressarcimento para atividades industriais, ou seja, o que interessa é o fato jurídico industrialização.

Essa regra também está esculpida na Instrução Normativa RFB n.º 1.300/2012 (vigente à época):

Art. 21. Os créditos do IPI, escriturados na forma da legislação específica, serão utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

§ 1º Os créditos do IPI que, ao final de um período de apuração, remanescerem da dedução de que trata o caput poderão ser mantidos na escrita fiscal do estabelecimento, para posterior dedução de débitos do IPI relativos a períodos subsequentes de apuração, ou serem transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica, somente para dedução de débitos do IPI, caso se refiram a:

I - créditos presumidos do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstos na Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e na Lei n.º 10.276, de 10 de setembro de 2001;

II - créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI a que se refere o art. 1º da Portaria MF n.º 134, de 18 de fevereiro de 1992;

III - o crédito presumido de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei n.º 9.440, de 14 de março de 1997; e

IV - créditos presumidos do IPI de que tratam os incisos III a VIII do caput do art. 12 do Decreto n.º 7.819, de 3 de outubro de 2012, apurados pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica habilitada ao Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e

Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - Inovar-Auto, nos termos do art. 15 do mesmo Decreto.

§ 2º Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento depois de efetuadas as deduções de que tratam o caput e o § 1º, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer à RFB o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou, bem como utilizá-los na compensação de débitos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB.

§ 3º São passíveis de ressarcimento, somente os seguintes créditos:

I - os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre- calendário;

II - os créditos presumidos de IPI a que se refere o inciso I do § 1º, escriturados no trimestre-calendário, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz;

III - o crédito presumido de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997; e

IV - os créditos presumidos de IPI de que tratam os incisos III a VIII do caput do art. 12 do Decreto nº 7.819, de 2012, na forma prevista nesta Instrução Normativa, nos termos do art. 15 do mesmo Decreto.

§ 4º Os créditos presumidos de IPI de que trata o inciso I do § 1º poderão ter seu ressarcimento requerido à RFB, bem como serem utilizados na forma prevista no art. 41, somente depois da entrega, pela pessoa jurídica cujo estabelecimento matriz tenha apurado referidos créditos:

No caso em tela, conforme dados extraídos do livro Registro de Apuração do IPI, o contribuinte escriturou créditos decorrentes de aquisição de insumos no mercado interno (CFOP 1101 e 2101, 2401), aquisição de insumos no mercado externo (CFOP 3101) e transferências para industrialização (CFOP 1151, 2122, 2124, 2151), assim como de outras operações, a exemplo de devoluções (CFOP 1201, 1202, 1410, 1411, 2201, 2202, 2410 e 2411), transferência de mercadorias para comercialização (CFOP 1152 e 2152) e compras no exterior de mercadorias para comercialização (CFOP 3102).

Conforme a legislação apresentada, dos créditos escriturados pelo contribuinte somente são passíveis de ressarcimento aqueles decorrentes de aquisição de matérias- primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização e transferências para industrialização, pois todos esses insumos foram utilizados em processos de industrialização.

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, não são ressarcíveis os créditos referentes a mercadorias recebidas em transferência de outras filiais e que foram objeto de comercialização.

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

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Fl. 49 do Acórdão n.º 3302-007.752 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13819.903641/2017-00