



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

Processo nº 13819.903991/2014-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-004.922 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2019
Matéria IPI
Recorrente FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

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

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

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

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

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

Interpretação de que os dispositivos da Lei nº 9.440/97 (art. 1º, IX, art. 11, art. 11-A e art. 11-B) guardam identidade, que atende ao desiderato da lei.

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

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

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

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

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

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

VENDAS PARA CONSUMO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIVALÊNCIA À EXPORTAÇÃO.

Em razão do exposto no recente ato declaratório da PGFN 4/2017 em combinação com o Decreto-Lei 288/67, em especial do seu Art. 4.º, é possível considerar as receitas das vendas à Zona Franca de Manaus como equivalente as receitas de exportação.

No Poder Judiciário a jurisprudência é pacífica em equiparar as operações que envolvem vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus à exportação, para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto Lei 288/67. Precedentes judiciais: Agravo em Recurso Especial nº 691.708AM (2015/000822964), AgRg no REsp 1141285/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26/05/2011; REsp 817.847/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25/10/2010; REsp 1276540/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 05/03/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1400296/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2012, DJe 14/05/2012); AgRg no REsp 1141285/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26/05/2011; REsp 817.847/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25/10/2010; REsp 1276540/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 05/03/2012.

MATERIALIDADE. PROVAS. ALEGAÇÕES. ART. 16 DO DECRETO 70.235/72.

As alegações materiais devem estar acompanhadas de provas, conforme previsão expressa do Art. 16 do Decreto 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinatura digital)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Redator designado.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 850 em face de decisão de primeira instância da DRJ/PE de fls. 783, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade de fls. 722, apresentada em face de um segundo Despacho Decisório de fls. 459 que deferiu parcialmente os créditos presumidos de IPI.

Este segundo Despacho revisou o Despacho Decisório eletrônico e original de fls. 159, após Resolução de fls. 409, determinada pela DRJ/PE para que o lançamento fosse revisto de acordo com a SCI n.º 25 de 2016.

Transcrevo o mesmo relatório apresentado na decisão de primeira instância para o melhor e fiel acompanhamento dos fatos, trâmite e matérias em discussão:

"Trata-se de Manifestação de Inconformidade, fls. 03/48, interposta aos 08/07/2016, fl. 02, contra o Despacho Decisório de fl. 179, do qual a contribuinte foi cientificada aos 16/06/2016, fl. 180, que deferiu, parcialmente no valor de R\$ 195.264.861,55, o Pedido de Ressarcimento de IPI, no valor de R\$ 275.550.418,41, relativo ao 3º trimestre de 2014.

I. Do Termo de Verificação Fiscal:

2. O Termo de Verificação Fiscal de fls. 316/381, no qual se embasou sobredito Despacho Decisório, registra que a contribuinte, fabricante de veículos automotores com fábricas em diversas cidades, dentre as quais a de Camaçari/BA, apresentou Pedidos de Ressarcimento – PER e Declarações de Compensação – DCOMP alusivos a créditos relativos aos 2º trimestre de 2012 ao 4º trimestre de 2014, nos valores descritos na planilha a seguir:

Número do PER	Data	Período	Valor	Processo
37585.13896.230712.1.1.01-0606	23/07/2012	2º TRIM/2012	44.703.301,80	13819.902242/2014-71
01014.89965.210113.1.1.01-1233	21/01/2013	3º TRIM/2012	89.598.430,93	13502.720615/2016-12
15522.47643.220113.1.1.01-7764	22/01/2013	4º TRIM/2012	247.455.099,18	13819.903984/2014-13
39626.95997.230413.1.1.01-0787	23/04/2013	1º TRIM/2013	169.267.763,34	13819.903985/2014-68
09289.08307.300713.1.1.01-0522	30/07/2013	2º TRIM/2013	221.027.568,04	13819.903986/2014-11
15480.79614.231013.1.1.01-5692	23/10/2013	3º TRIM/2013	176.753.369,18	13819.903987/2014-57

As informações acima são meramente informativas. Devem ser consultadas no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br/imprensa/inf/noticias.asp?cid=36&inf=13819.903988/2014-00 para maiores detalhes.

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

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

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

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

5. Explica o TVF que o incentivo fiscal previsto no art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, equivale a um percentual sobre o valor da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas em cada mês sobre as receitas de vendas no mercado interno. Tal benefício, inicialmente atribuído à TROLLER VEÍCULOS ESPECIAIS LTDA, foi transferido, após a incorporação desta pessoa jurídica pela autuada, ao estabelecimento desta em

Camaçari pelo Termo de Compromisso de Rerratificação ao Termo Aditivo de Ratificação de Habilitação MDIC/SDP/Nº 168/I/02, de 28/02/2002.

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

com disposições também no Decreto nº 7.212, de 15/06/2010.

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

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

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

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

da habilitação dos estabelecimentos fabris da TROLLER nos municípios de Camaçari/BA e Horizonte/CE.

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

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

13. Ademais, enfatiza o TVF que o aludido Termo de Compromisso, em suas cláusulas 7ª a 9ª, obriga a manutenção dos níveis de produção já existentes, sob pena de perda do benefício, atendendo, assim, ao art. 8º, §3º, da Lei nº 11.434, de 28/12/20062. Salienta, ainda, que o caput deste artigo dispõe que, no caso de transferência de incentivos e benefícios fiscais decorrentes de incorporação de empresa, sejam “observados os limites e as condições fixados na legislação que institui o incentivo ou o benefício”, em especial quanto aos aspectos vinculados “I - ao tipo de atividade e de produto”, e que o seu §4º3 deixa claro que o comentado benefício apenas incide sobre a produção de veículos automotores.

14. Noutra linha de argumentação, aponta o TVF que o art. 11-A, §4º e 5º, da Lei nº 9.440/97, exige, sob pena de perda do benefício, investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondente a, no mínimo, 10% do valor do crédito presumido apurado, na forma regulamentada pelos arts.

4º, I, e 5º, do Decreto nº 7.422/2010 - e, como tais exigências são inerentes à industrialização, não tendo correlação com a atividade de simples revenda de veículos importados, conclui o TVF que elas explicitam a vinculação do benefício fiscal à fabricação de veículos.

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

16. Gizam as autoridades fiscais que a ora manifestante apurou, nos anos de 2012 a 2014, incentivo previsto no art. 11-A no montante total de R\$ 1.209.232.686,54, dos quais 63,4% se estreitam à revenda de veículos importados, e apontam o

agravante de que “a partir de agosto de 2014, a empresa passou a produzir na fábrica de Camaçari um outro veículo (novo KA), que também foi habilitado à fruição do incentivo disciplinado pelo artigo 11-B da Lei 9.440. A produção do Ford Fiesta foi transferida para a filial de São Bernardo do Campo. Com isso, todos os veículos produzidos na filial de Camaçari ficaram enquadrados no incentivo do artigo 11-B. Ou seja, o incentivo previsto no artigo 11-A ficou sendo calculado somente para a revenda de veículos importados”.

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

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

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

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

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

preservação do potencial competitivo da indústria automotiva brasileira, podendo atrair ainda novas inversões para a região”.

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

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

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

25. Outrossim, o TVF aborda os conceitos de industrialização e de estabelecimento industrial dos arts. 4º e 8º, do RIPI/2010, e pontua que, na forma do art. 609, II, deste Regulamento, as expressões “fábrica” e “fabricante” equivalem a “estabelecimento industrial”;

assim, as autoridades fiscais concluem, a contrario sensu, que não são estabelecimentos industriais aqueles que executam atividades excluídas do conceito de industrialização.

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

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

28. Além disto, traz diversas considerações sobre a definição de estabelecimento, tais como a do art. 609, III, do RIPI4, e a do §2º, do art. 3º, das IN RFB nº 1.183, de 19/08/2011, e 1.470, de 30/05/20145.

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

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

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

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

33. O TVF corrobora seu entendimento com:

33.1. Relatório Anual de 2015 publicado pela própria FORD MOTOR COMPANY nos Estados Unidos⁶, consta que a maioria das instalações da companhia na América do Sul está no Brasil, onde a empresa recebe, do Governo Federal, incentivos como

forma de estimular o investimento de capital, o aumento da produção e a criação de empregos;

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

33.3. Acórdão desta 2ª Turma/DRJ/Recife no processo administrativo nº 13502.721308/2013-14, do qual reproduziu ementa; e 33.4. Solução de Consulta Interna - SCI COSIT nº 17, de 26/07/2012, cuja ementa está assim redigida: “As receitas decorrentes das vendas no mercado interno de veículos acabados importados não devem ser utilizadas na apuração do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997”.

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

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

I.2. Da análise dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS calculados pela contribuinte:

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

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

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

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

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

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

1.2.1. Erro no método de determinação dos créditos:

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

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

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

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

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

44. Cita que, neste talvegue, o art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, ao que definir que o incentivo corresponde ao valor da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS efetivamente devidas, acabou fixando, ainda que indiretamente, o método a ser usado pelo beneficiário.

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

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

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

48. Diz que a apuração da matriz nada mais é que a soma das parcelas das filiais;

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

49. Exterioriza que a referida distorção ocorreu no caso da FORD, que, de acordo com informações prestadas no DICON e no DICON segregado entregue no curso do procedimento fiscal e, ainda, em resposta ao Temo de Início de Fiscalização, usou o

rateio proporcional para determinar os créditos dos insumos utilizados na industrialização, mas, no cálculo do incentivo pela filial em Camaçari, usou método divergente, que tem semelhança com o método de apropriação direta.

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

50.1. considerando as apurações da contribuinte e excluindo a operação de venda de veículos importados, a filial de Camaçari calculou, para fins do incentivo, contribuições devidas no valor de R\$ 6.811.246,72, o que resultou num incentivo de R\$ 12.941.350,10 (nesta operação, o total de crédito foi de R\$ 32.299.169,01 e o débito foi de R\$ 39.110.415,73);

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

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

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

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

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

53. Em face de todo o exposto, a Fiscalização utilizou o método do rateio proporcional, utilizado pela matriz, para o cálculo dos créditos vinculados aos custos dos insumos dos veículos fabricados pelo estabelecimento incentivado.

1.2.2. Créditos oriundos de outras fábricas:

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

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

56. Aduz que, pela sistemática perfiada pela empresa, outros custos envolvidos na fabricação dos motores - tais como materiais indiretos (graxa, estopa, lubrificantes, etc),

energia elétrica, armazenagem, serviços, além de despesas com frete e armazenagem, alugueis de máquinas e equipamentos, etc – são todos apropriados pelas filiais que produzem as peças (Taubaté e São Bernardo), circunstância esta que é indiferente para o cálculo das contribuições apuradas de forma centralizada pela matriz, mas que impactam na apuração do crédito presumido de IPI discutido, pois parte dos créditos referentes aos insumos transferidos por outras filiais não é apropriada pelo estabelecimento incentivado que comercializa os veículos.

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

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

59. No item 5.5 “Créditos das filiais de Taubaté e São Bernardo (Anexos E a H)”,

pág. 32 e 33 do TVF, é explicado como se procedeu ao ajuste acima.

60. No sobredito item figura ressalva de que o CFOP 6101 foi adotado pela filial de Taubaté para emitir Notas Fiscais destinadas à empresa BENTELER COMP. AUTOM. LTDA, cujas operações, consoante resposta da então fiscalizada ao Termo de Intimação nº 004, têm natureza de revenda de

mercadoria, pois não realizado qualquer processo de industrialização e que, inclusive, a partir de maio de 2013, a ora recorrente passou a utilizar o CFOP 6102; assim, tais saídas foram excluídas do cálculo do rateio da filial em Taubaté.

I.2.3. Dos erros na determinação do fator de rateio:

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

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

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

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

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

63. Consigna que a apuração feita pelo sujeito passivo contém quatro erros que distorceram e reduziram o percentual de rateio: (i.1) redução da receita de vendas no mercado interno decorrente da exclusão do ICMS, da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS;

(ii.2) utilização de receita contábil para determinação do valor das vendas internas; (ii.3)

inclusão de vendas para o exterior de CKD que não sofreram qualquer industrialização na filial da FORD em Camaçari; e (ii.4) exclusão de receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus.

I.2.3.1. Erro na determinação da receita bruta:

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

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

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

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

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

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

1.2.3.3. Erro na composição da receita de exportação:

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

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

71. Cita que, no caso da FORD, “a maior parte dos módulos e peças são produzidos pelos fornecedores, cabendo à filial em Camaçari apenas a compra dos kits para exportação”, fato corroborado pela resposta ao Termo de Intimação que foi lavrado em 25/09/2015, ocasião em que a intimada apresentou planilha identificando quais peças foram produzidas pela

empresa e quais foram compradas e não sofreram qualquer processo de industrialização.

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

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

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

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

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

I.2.3.4. Não inclusão das receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus:

77. O TVF proclama que a contribuinte não considerou, nas vendas no mercado interno, aquelas efetuadas para revendedores localizados na Zona Franca de Manaus - ZFM, que são tributadas à alíquota zero (art. 2º, da Lei nº 10.996, de 15/12/2004), mas apenas as realizadas a consumidores finais e tributadas sob alíquotas positivas.

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

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

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

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

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

(...)

VI - crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no inciso IV do art. 2º.

§ 1º O crédito-presumido de que trata o inciso VI será escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI e utilizado mediante dedução do imposto devido em razão das saídas de produtos do estabelecimento que apurar o referido crédito.(Redação dada pelo Decreto nº 6.556, de 2008)

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

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

81. Anota que, após a apuração de ofício do crédito presumido de IPI, os valores do benefício apurados pela contribuinte foram reduzidos, influenciando na apuração do saldo do imposto, o que resultou na exigência, de ofício, consoante detalhado no Anexo A e abaixo resumido9:

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

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

PERÍODO	VALOR PLEITEADO	VALOR A SER RESSARCIDO
2º trimestre de 2012	R\$44.703.301,80	R\$30.677.727,35
3º trimestre de 2012	R\$89.598.430,93	R\$51.268.340,44
4º trimestre de 2012	R\$247.455.099,18	R\$183.289.534,26
1º trimestre de 2013	R\$169.267.763,34	R\$138.777.649,76
2º trimestre de 2013	R\$221.027.568,04	R\$195.657.888,15
3º trimestre de 2013	R\$176.753.369,18	R\$148.415.286,59
4º trimestre de 2013	R\$267.615.666,76	R\$176.555.406,23
1º trimestre de 2014	R\$142.920.676,97	R\$98.474.374,27
2º trimestre de 2014	R\$152.466.752,70	R\$81.424.384,95
3º trimestre de 2014	R\$275.550.418,41	R\$195.264.861,54
4º trimestre de 2014	R\$364.825.048,48	R\$277.372.950,06

II. Manifestação de Inconformidade:

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

83. A defendente expõe que, para atingir os objetivos da EM nº 613, de 18/12/1996– que segundo literalmente mencionado pela recorrente seria “estabelecer política de desenvolvimento industrial do País, em conjunto com a concessão de incentivos de natureza fiscal, para viabilizar as condições econômicas necessárias à regionalização da indústria automobilística, assegurando inclusive a importação de produtos relacionados nas alíneas ‘a’ a ‘g’ do § 1º” - a MP nº 1.532, desta mesma data, convertida na Lei nº 9.440/97, concedeu diversos benefícios fiscais, dentre os quais o do inciso IX, do art. 1º, de referida Lei.

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

85. Quanto ao crédito presumido de IPI em testilha, fala que o art. 6º, IV, do Decreto nº 2.179/97, preconizou que incentivo

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

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

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

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

89. Aponta que, dentre outros, pelos fundamentos constantes da EM nº 166/2009, foi editada a MP 471, de 20/11/2009 (convertida na Lei nº 12.218/2010), que introduziu o art.

11-A à Lei nº 9.440/97 (vide item 21 acima), estendendo o prazo para fruição do crédito presumido analisado, que passou a ser calculado a partir de fator aplicado sobre os valores da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas, em cada mês, decorrentes de “vendas no mercado interno”.

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

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

92. Acentua que “que o § único do artigo 3º do mesmo Decreto nº. 7.422/2010, estabelece que o crédito presumido de IPI preconizado no caput corresponde ao tributo incidente nas saídas do estabelecimento industrial dos produtos ‘nacionais ou

importados diretamente pelo beneficiário', com isto afastando qualquer outra interpretação que não seja a de incluir no cômputo do faturamento a que se refere o seu artigo 2o e ao disposto no inciso IX, do artigo 1o, da Lei nº. 9.440, toda a receita de venda de veículos, sejam de origem nacional, sejam importados”.

93. Encerrando este item, conclui a manifestante que a base de cálculo do crédito presumido contendido é o faturamento, sem distinção da origem das receitas que o compõem, a não ser a de que elas decorram de vendas no mercado interno.

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

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

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

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

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

98. Ademais, censura a distinção da Fiscalização entre bens vendidos e mercadorias revendidas, pois “o elemento nuclear do incentivo fiscal é o ‘faturamento’ e/ou as ‘vendas no mercado interno’ realizadas pelas empresas nela referidas, como a Requerente, portanto, abarcando uns e outra”.

99. Também critica a tese da Fiscalização de que o incentivo examinado alcançaria apenas as vendas de produtos industrializados pelo estabelecimento, porquanto “o legislador dispôs é que ‘as empresas referidas no § 1º do art. 1º, poderão apurar crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições, no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrentes das vendas no mercado interno’ (art. 11-A), sendo que tais empresas são aquelas ‘instaladas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes de veículos automotores de passageiros’ (§ 1º, art. 1º)” – ao que atende a manifestante, pois é montadora e fabricante de veículos automotores que são por ela vendidos no mercado interno.

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

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

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

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

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

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

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

107. Avante, afirma que o TVF procura respaldo na SCI COSIT nº 17/2012, a qual a recorrente reputa em desacordo com a interpretação literal imposta pelo art. 111, do CTN, porquanto as Leis nº 9.440/97 e 12.218/2010 definem o faturamento ou as vendas no mercado interno como parâmetro para apuração das contribuições sociais - e, assim, do crédito presumido de IPI (transcreve ementas de Acórdãos do CARF para corroborar sua alegação).

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

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

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

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

112. Repreende, ainda, a conclusão da SCI de que a possibilidade, preceituada no art.

11-A, §3º, da Lei nº 9.440/97, de utilização, na base de cálculo do incentivo, de créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS decorrentes da importação e da aquisição de insumos seria bastante para concluir ser inviável o cômputo do faturamento auferido com a venda de veículos, pois, segundo a recorrente, tal utilização sinaliza, apenas, a intenção do legislador de permitir crédito das contribuições sobre custo, despesa ou encargo suportado pelo adquirente, mas “em absoluto quer representar a vedação do PIS e da COFINS incorridos na importação de veículos, para venda no mercado interno, compondo o faturamento”.

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

114. Para argumentar, pondera que a SCI não produz os efeitos previstos nos arts. 46 a 53, do Decreto nº 70.235/72, nos arts. 88

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

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

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

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

117. Medita que está sob regência, de um lado, da Lei nº 9.440, e, de outro lado, das Leis nºs. 10.637 e 10.833, que devem ser interpretadas harmonicamente entre si, não se confundindo a apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS pelo estabelecimento incentivado para levantamento do crédito presumido de IPI com a quantificação destas mesmas contribuições em relação à pessoa jurídica da qual ela é parte integrante, como filial.

118. Ventila que, se adotasse o mesmo método pelo qual optou a matriz, violaria a Lei nº 9.440/97, pois há custos, despesas e encargos inerentes à matriz, mas não ao estabelecimento em Camaçari – o que inclusive reconheceu a Fiscalização ao dizer na 28ª pág.

do TVF que “a apuração da matriz nada mais é que a soma das parcelas das filiais. Logo, o cálculo do PIS e Cofins devidos pela filial deve estar dentro do cálculo das contribuições da Matriz, inclusive e principalmente, o cálculo do incentivo, sob pena de causar uma distorção no valor incentivado”.

119. Exemplifica que, na apuração dos valores da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidos pela matriz, podem ser apropriados créditos atinentes a custos, despesas e encargos

relativos a produtos exportados, ao passo que, no cálculo do crédito presumido de IPI debatido, somente podem ser computados os montantes destas contribuições que incidiram sobre o faturamento decorrente de vendas no mercado interno.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

124. Diz que são divergentes os dispositivos regulamentares acima, pois enquanto o primeiro determina a atualização monetária do custo, o segundo não contempla essa majoração.

Ademais, menciona que, como a requerente está situada no Estado da Bahia, submete-se à legislação emanada do sujeito ativo ao qual está jurisdicionada e, assim, nas operações de transferência de insumos provenientes de Taubaté, não reconhece na base de cálculo adotada pelo estabelecimento remetente aquelas parcelas não autorizadas pela legislação baiana.

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

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

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

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

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

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

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

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

131. Quanto aos ajustes de “veículos faturados, mas que não deram saída do estabelecimento”, externa a manifestante que “não tendo havido a saída dos produtos do estabelecimento fabril, os documentos fiscais não compuseram o faturamento, que foi suspenso, para ser reconhecido o respectivo valor

quando concretizado” e que, quando muito, poder-se-ia “conjecturar tratar-se de postergação, com a consequência de tornar ocorridos os seus efeitos para o cômputo da receita bruta do período seguinte, incorrendo prejuízos ao Fisco”.

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

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

133. Ratifica que o CKD corresponde a kit composto por diversas partes necessárias à montagem de veículos, que são produzidas tanto pelos fornecedores como pela defendente, que por esta são reunidas para exportação e, em seguida, menciona as definições de industrialização e montagem constante do art. 3º, caput e inciso III, do RIPI/2002, a partir das quais tem como claro “que não se trata de simples revenda de bens para exportação como equivocadamente entendeu a Fiscalização, sendo desarrazoada a glosa perpetrada neste item, quanto à exclusão das receitas de exportação de CKD's do cálculo do rateio”.

134. Afirma, ainda, que o direito a crédito das contribuições alcança todos os custos, despesas e encargos necessários à atividade da defendente e que geram faturamento ou receitas de venda no mercado interno - e não somente aqueles relacionados à industrialização.

135. Aduz que como a Fiscalização, no rateio, excluiu parte das exportações de CKD, caracterizadas, segundo a recorrente erroneamente, como revenda de partes produzidas por seus fornecedores no estabelecimento da recorrente, os valores estornados não poderiam ser acrescidos às vendas no mercado interno (Anexo D) e influenciar os créditos das contribuições.

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

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

137. Exterioriza que o art. 5º, I, da Lei nº 10.637/2002, e o art. 6º, I, da Lei nº 10.833/2003, determinam a não incidência da

contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas de exportação; logo, avalia pertinente a exclusão das vendas realizadas para destinatários localizados na Zona Franca de Manaus, por serem equiparadas a exportação.

II.9. Do pedido:

138. Dado todo o exposto, a manifestante requereu; (i) a suspensão da cobrança dos débitos compensados; (ii) a reforma do Despacho Decisório, na parte em que não homologou parcela das compensações, e o integral reconhecimento do crédito de IPI atinente ao 3º trimestre de 2014, com o total deferimento do PER apresentado; e (iii) por consequência, a total homologação das DCOMP objeto deste processo administrativo.

III. Da Resolução:

139. Em sessão de 25/01/2017, esta Turma converteu o julgamento em diligência, consoante Resolução de fls. 409/431, nos termos literais abaixo reproduzidos:

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

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

141. Ocorre que a Solução de Consulta Interna nº 25, expedida aos 23/09/2016 pela COSIT, cuja íntegra é ora anexada aos presentes autos às fls. 399/408, conclui que os créditos previstos nos arts. 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97, não seriam ressarcíveis. Confirma-se a ementa desta SCI:

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

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.300, de 12 de agosto de 2008, artigo 21, § 3º;

Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, arts. 256 e 268; Decreto nº 7.389, de 09 de dezembro de 2010; Decreto nº 7.422, de 31 de dezembro de 2010".

142. Além disto, visando confirmar a eventual necessidade de providências desta Turma para fins de dar atendimento à disposição contida no inciso III, do art. 3º, da Portaria RFB nº 1.668, de 29/11/2016, são necessárias informações sobre a

eventual formalização da multa de ofício de que trata o §17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, em razão da não-homologação de compensações realizadas com o crédito de IPI relativo ao 2º trimestre de 2012 ao 3º trimestre de 2014, objeto de Manifestações de Inconformidade interpostas nos processos listados no item 3 acima, cujos julgamentos também foram convertidos em diligência nesta sessão.

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

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

143.2. do mesmo modo, avalie eventuais consequências que entenda advindas do disposto na SCI COSIT nº 25/2016 em relação à parcela do crédito cujo ressarcimento/compensação foi negado e que é objeto de litígio nos processos administrativos referidos no sub-item anterior, as quais serão posteriormente examinadas por este Colegiado quando do julgamento das Manifestações de Inconformidade interpostas naqueles processos administrativos, cujos julgamentos também foram convertidos em diligência nesta sessão;

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

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

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

IV. Da Informação Fiscal:

140. Concluída a diligência solicitada, foi elaborada a Informação Fiscal de fls.

433/456, que, inicialmente, expõe que, no âmbito da RFB, o ressarcimento e a compensação estão disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20/11/2012, cujos arts. 21 e 41 foram reproduzidos.

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

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

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

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

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

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

141.3.1. aduz a Informação Fiscal que, apesar de estarem no mesmo diploma legal e de guardarem semelhança, o incentivo do art. 11-A, da Lei nº 9.440/97 não se confunde com o do inciso IX, do art. 1º, da Lei nº 9.440/97, pois: (i) o art. 11 não foi revogado ou alterado; (ii) os benefícios têm vigências distintas e bem delimitadas; (iii) a apuração do crédito presumido estabelecida no art. 11-A, cujo multiplicador varia ao longo do tempo (de 2 a

1,5), é diferente do incentivo do art. 11, cujo multiplicado é fixo (dobro); e (iv) o novo benefício exige condicionantes para fruição, tais como investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região de instalação, que não constam do benefício anterior (art. 11-A, §4º);

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

141.4. crédito presumido de IPI previsto no art. 11-B, da Lei nº 9.440/97, incluído pela Medida Provisória nº 512, de 25/11/2010 (convertida na Lei nº 12.407, de 19/05/2011),

equivalente ao resultado da aplicação das alíquotas do art. 1º, da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, sobre o valor das vendas no mercado interno (débitos), em cada mês, multiplicado por (i) 2 (dois), até o 12º mês de fruição do benefício; (ii) 1,9 (um inteiro e nove décimos), do 13º ao 24º mês de fruição do benefício; (iii) 1,8 (um inteiro e oito décimos), do 25º ao 36º mês de fruição do benefício; (iv) 1,7 (um inteiro e sete décimos), do 37º ao 48º mês de fruição do benefício; e (v) 1,5 (um inteiro e cinco décimos), do 49º ao 60º mês de fruição do benefício;

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

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

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

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

143. A partir das normas apresentadas, conclui a Informação Fiscal que "sempre que a legislação quis oferecer ao contribuinte a possibilidade de requerer o ressarcimento em espécie ou utilizar em compensações os créditos presumidos do IPI o fez expressamente" e que "Como visto, não há para o crédito presumido de IPI instituído pelos artigos 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97, introduzidos pelas Leis nº 12.218/2010 e 12.407/2011, respectivamente, expressa autorização legal ou regulamentar que conceda a estes créditos a prerrogativas de ressarcíveis ou compensáveis e, portanto, passíveis de utilização em PERDCOMP. Também, pelo mesmo fundamento, não é

ressarcível o crédito de que trata o art. 56, da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/2001", pelo que tais créditos "não atendem às exigências previstas no § 3º, do art. 21, da Instrução Normativa RFB nº 1300, de 20 de novembro de 2012. Por esse motivo, não podem ser objeto de ressarcimento".

144. Então, comenta a sistemática da não-cumulatividade do IPI disposta no art. 225, do Decreto nº 7.212/2010, e as distintas espécies de créditos do imposto previstos na legislação tributária (básicos, por devolução ou retorno, incentivados, presumidos e de outras naturezas) e destaca que os arts. 256 e 257, do Decreto nº 7.212/2010, e o art. 11, da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, estabelecem a regra geral de que os créditos de IPI apenas sejam utilizados para deduzir o imposto devido na saída de produtos do estabelecimento, repisando que o aproveitamento mediante ressarcimento/compensação depende de previsão legal expressa.

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

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

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

148. Menciona que "adveio a publicação da SCI nº 25/2016, que, em caráter interpretativo, concluiu que os créditos presumidos do IPI criados pelos artigos 11-A e 11-B da Lei 9.440/97 não são ressarcíveis. Esta conclusão está corroborada no item 2 dessa informação fiscal", pelo foi necessária a apuração e

classificação dos créditos, de modo a identificar quais são ressarcíveis, ou não, e o reflexo disto no lançamento de ofício e nos Pedidos de Ressarcimento/Declarações de Compensação.

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

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

além de ajustes diversos, como notas de crédito, estorno de material de consumo, débitos indevidos, notas canceladas, etc".

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

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

V. Do Segundo Despacho Decisório:

153. Embasado na Informação Fiscal acima, e, ainda, com fundamento no art. 149 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966, nos arts. 48 e 53 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, e, também, em consonância com as Súmulas nº 346 e 473, do STF, foi proferido um segundo Despacho Decisório, que reviu aquele anteriormente proferido nos presentes autos, para deferir, parcialmente, o pedido de ressarcimento de IPI, referente ao 3º trimestre de 2014, e reconhecer o direito a ressarcimento na importância de R\$ 9.640.009,20 e, por decorrência, homologar,

no limite direito creditório cujo ressarcimento foi admitido, as compensações declaradas pelo sujeito passivo.

154. Ressaltou o aludido Despacho Decisório que: (i) "verificou-se eventuais reflexos (consequências) decorrentes do disposto na SCI COSIT nº 25/2016 (fls. 399-408), tanto com relação à parte não litigiosa do direito creditório reconhecido, quanto com relação à parte litigiosa que, desde então, já era e continua sendo objeto deste Processo Administrativo"; e (ii) não foi alterado o saldo credor apurado pelo procedimento fiscal anterior, mas apenas houve a reclassificação dos créditos como "ressarcíveis" ou "não ressarcíveis", sendo que apenas a primeira parcela foi considerada disponível para fins de ressarcimento.

VI. Da segunda Manifestação de Inconformidade:

155. Cientificado aos 04/08/2017, fl. 636, a contribuinte, aos 30/08/2017, fl. 637, protocolizou a Manifestação de Inconformidade de fls. 639/688, por meio da qual se pronuncia sobre a diligência realizada e sobre o Despacho Decisório de fls. 459/462.

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

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

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

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

fiscalização, de Solução de Consulta posterior e da qual a requente não foi cientificada".

160. Ademais, alega que a Solução de Consulta Interna seria inócua no caso vertente, por quatro razões: (i) extinção do crédito tributários por compensação e inaplicabilidade do art.

149, do CTN; (ii) irretroatividade dos efeitos da SCI; (iii) o objeto da SCI não atinge os fatos tratados nos presentes autos; e (iv) cerceamento do direito de defesa.

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

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

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

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

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

decisão a ensejar a sua revisão de ofício. Contrariedade não é ilegalidade".

166. Assegura que a revisão de ofício somente seria cabível "nas estritas hipóteses de excesso de exação, abuso de poder ou ilegalidade, mas nunca na hipótese, descontentamento do órgão julgador acerca do resultado, decorrente de exclusiva divergência de interpretação", pois, do contrário, "seria possível admitir-se processo infundáveis, intermináveis, nos quais, independentemente da decisão final proferida, as autoridades administrativas sempre poderiam encontrar alternativas para inovar o fundamento e impedir direito reconhecido dos contribuintes".

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

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

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

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

171. Reporta-se ao disposto no art. 5º, II, da CF/88, e pondera que a "Consulta Fiscal deve ter caráter nitidamente instrutivo e deve ser aplicada pela administração pública de forma ética e orientadora, com a finalidade única de atribuir segurança jurídica no cumprimento das obrigações fiscais" e, para ter validade perante todos os contribuintes, "deve atender à legalidade, a legitimidade, a eficiência, moralidade e publicidade, vinculando o órgão Consultado à obrigação de atuação ética com a exclusiva finalidade de garantir a segurança jurídica".

172. Aduz que a alegada falta de publicidade da SCI já seria suficiente para afastar sua aplicação a fatos pretéritos, haja visto o disposto no art. 37, da CF/88, em especial o princípio da publicidade.

173. Complementa que o Decreto nº 70.235/72, justamente para garantir a segurança jurídica, veda a instauração de procedimento fiscal relativo à espécie consultada até o trigésimo dia subsequente à ciência do consulente sobre a decisão final da consulta, de modo a permitir ao contribuinte a sua adequação à orientação apontada pela Solução de Consulta; logo, a defendente reputa ainda mais gravosa a aplicação do por ela desconhecido entendimento perfilhado na SCI a fatos pretéritos e a créditos tributários já definitivamente extintos por decisão homologatória.

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

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

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

177. Observa, ainda, que "o único intuito precípua da Consulta Tributária foi desviado posto que somente o contribuinte (notoriamente conhecido por se tratar de Montadora sediada no Estado de Minas Gerais) localizado na jurisdição da DRF Consulente (em Contagem/MG) poderia receber em transferência créditos de IPI decorrentes da norma contida no art. 11-B da Lei 9.440/97, não havendo, portanto, abrangência nacional e eventual divergência (ao menos que tenha sido expressamente demonstrada), entre unidades de RFB".

178. Critica que "a d. fiscalização passou a considerar a SCI nº 25/2016 (por indevida determinação da DRJ) como decisão verdadeiramente vinculante aos demais órgãos da administração pública, equiparando a Cosit a um órgão máximo de Julgamento administrativo".

179. Então, por mais este motivo, reputa inaplicável a SCI ao caso vertente.

180. O quarto motivo indicado para a não-aplicação da SCI é que seus efeitos apenas poderiam incidir sobre a requerente depois que ela conhecesse todos os seus termos, sobremaneira a suposta divergência de interpretação, dita como existente

(reporta-se à frase "tendo em vista a divergência de entendimento sobre o assunto entre unidades da RFB", constante do item 2, do Relatório da SCI).

181. Argumenta que "se há entendimentos divergentes significa dizer que há unidades da própria RFB que se posicionam no sentido favorável ao defendido pela Requerente. Por outro lado, considerando que são pouquíssimos os contribuintes enquadrados nos termos da Lei nº 9.440/97, é muito provável que a unidade da jurisdição da Requerente seja, até então, favorável ao entendimento do contribuinte, o que é corroborado pelo Despacho Decisório nº 131/2016, que extinguiu o crédito tributário". Destarte, tem como transparente a alteração de critério jurídico, mesmo depois de extinto o débito, o que desrespeitaria o art. 146, do CTN, e ensejaria preterição do direito de defesa do sujeito passivo e, consequentemente, a nulidade do ato, haja vista o comando contido no art. 59, II, do CTN.

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

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

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

184. Avante, por argumentação, censura o mérito da enfocada SCI, pois: (i) os arts.

1º, IX, 11-A e 11-B contêm o mesmo comando legal; e (ii) o Decreto nº 2.179/1997 prevê a possibilidade de ressarcimento de crédito presumido.

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

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

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

188. Outrossim, narra que, por sua vez, o art. 11-B, da Lei nº 9.440/97, inserido pela Lei nº 12.407, de 19/05/2011, "especificando o próprio §1º do artigo 1o, prevê os mesmos benefícios, apenas estabelecendo que as empresas habilitadas nos termos do art. 12 farão jus ao benefício 'desde que apresentem projetos que contemplem novos investimentos e a pesquisa para o desenvolvimento de novos produtos ou novos modelos de produtos já existentes'".

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

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

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

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

"Também a Exposição de Motivos da Lei 12.407/2011 (EM nº 175/MF,MDIC/MCT),

que incluiu o artigo 11-B na Lei nº 9.440, menciona que o incentivo existente visa direcionar investimentos da indústria automotiva para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Confirma, ainda, que a Lei 12.218 teve por objetivo garantir os benefícios do programa em relação ao aumento do emprego, exportações e produção do setor automotivo nas regiões abrangidas. Por fim, ressalta que a atração de investimentos na indústria automotiva tem efeitos multiplicadores devido à atração de fabricantes de autopeças para a região" (pág. 15, do Relatório Fiscal, com grifo da recorrente).

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

193. Sustenta, quanto ao incentivo do art. 11-A, que a própria exposição de Motivos da MP nº 471/2009, convertida na Lei nº 12.218/2010, cita a necessidade de prorrogar os incentivos estabelecidos pelas Leis nº 9.440/97 e 9.826/99 e, quanto ao benefício fiscal do art.

11-B, aduz que a exposição de motivos da MP nº 512/2010, convertida na Lei nº 12.407/2011, expõe que apenas as empresas já habilitadas poderiam apresentar projetos e fala de reabertura de prazo ao regime previsto na Lei:

"6. A prorrogação da vigência dos incentivos fiscais estabelecidos nas Leis nº 9.440, de 1997 e nº 9.826, de 1999, por um período adicional de 5 (cinco) anos, enseja a manutenção de medidas indutoras da melhoria dos níveis de investimento, produção, vendas e emprego e propiciara a preservação do potencial competitivo da indústria automotiva brasileira, podendo atrair ainda novas inversões para a região".

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-20iO/2009/Exm/EM-l_66-MF-MCTMDIC-09-Mpv-471.htm "8. O art. 1º da presente minuta propõe, portanto, o acréscimo do Art. 11 - B à Lei nº 9.440, de 1997, para permitir, com o § 2º do novo artigo, a reabertura de prazo até 29 de dezembro de 2010 para que as empresas hoje habilitadas ao regime previsto na referida Lei possam apresentar novos projetos de investimento produtivos".

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2010/Exm/EMI-175-mf-mdicmct-Mpv-510-10.htm 194. Exterioriza que apenas os empreendimentos habilitados, até 31/05/1997, "puderam e podem usufruir da norma prevista pelo art. 12 da Lei nº 9.440/1997" e que as empresas habilitadas em 1997 "firmaram um Termo de compromisso com o Ministério de

Desenvolvimento Indústria e Comércio cujo número permaneceu inalterado, tendo apenas aditivos de rerratificação quando da introdução dos artigos 11-A e 11-B Termo de Compromisso MDIC/SDP nº 168 I (11), II (11B) e III (11A)".

195. Finaliza este ponto dizendo que, caso prevalecesse o entendimento da discutida SCI, deveria ter sido reaberto prazo para habilitação de novos empreendimentos, quando da introdução na legislação dos aqui comentados artigos 11-A e 11-B, o que não ocorreu.

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

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

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

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

200. Garante que, por meio dos arts. 11-A e 11-B, o legislador apenas prorrogou, até 31/12/2015, o mesmo crédito presumido já previsto no art. 11, da Lei nº 9.440/97, que possuía limitação no tempo até 31/12/2010, cujas hipóteses de utilização e aproveitamento estão contidas no art. 135, do RIPI. E diz que tanto é assim que "Houvesse a intenção do legislador ao baixar o RIPI em 15/06/2010 estabelecer hipótese diversa de aproveitamento dos créditos relativos aos arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440, introduzidas pela Lei nº 12.218, editada em 30/03/2010 e, por certo, teria ou haveria de ter estabelecido clara e expressamente, o que por evidente não o fez".

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

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

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

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

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

206. Destaca que tanto a lei, como o contrato firmado, "garantem claramente que o crédito presumido será concedido como forma de RESSARCIMENTO do PIS e da COFINS", razão por que eventual dispositivo em sentido contrário estaria

contrariando a legalidade, a vontade do legislador e, sobremaneira, o contrato firmado pelo Governo Federal.

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

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

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

210. Fazendo remissão ao exemplo da distorção apontada pela Fiscalização em relação ao mês de julho de 2012, relatado no item 50 acima, aduz que este é o único período em que o efeito ali apontado ocorre, o que pretende patentear por meio de planilha na qual se poderia verificar que "em todos os outros períodos, a utilizar o método preconizado pela d.

fiscalização, a Requerente não ultrapassa o limite do fator do crédito presumido, ao contrário, tomou crédito menor que o permitido por esse método da fiscalização. Estar-se-á, pois, a contrário senso, sendo reconhecido um crédito adicional no valor de 200.247.744,23".

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

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

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

instância: Segue transcrita a seguir a Ementa apresentada na decisão de primeira

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

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

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

LEI. FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

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

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

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

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

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

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

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

É impertinente a alegação de ocorrência de cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo de Despacho Decisório que, no prazo de cinco anos da transmissão da Declaração de Compensação, revê Despacho Decisório anteriormente emitido, deixa de homologar compensações realizadas com crédito

presumido de IPI não passível de ressarcimento/compensação e devolve o prazo para que a contribuinte se pronuncie a respeito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido."

Em fls. 897, a União apresentou sua contra razões e reforçou os argumentos dos Despachos Decisório e decisão de primeira instância.

Após protocolado o Recurso Voluntário, que argumentou pela nulidade do novo despacho decisório e reforçou as argumentações de Manifestação de Inconformidade, os autos foram distribuídos nos termos do Regimento Interno deste Conselho.

Relatório proferido.

Voto Vencido

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme portaria de condução e Regimento Interno deste Conselho, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

É preciso trazer aos autos as razões pelas quais se forma a convicção de que o presente procedimento administrativo não está em condições de julgamento.

Em Recurso Voluntário o contribuinte apresentou suas razões para a anulação do Acórdão recorrido.

Em resumo, é possível verificar que a DRJ/PE impulsionou a revisão do lançamento, com *reformatio in pejus* ao contribuinte, de acordo com a Resolução desta delegacia de fls. 409, com alguns trechos selecionados e reproduzidos a seguir:

"16. Gizam as autoridades fiscais que a ora manifestante apurou, nos anos de 2012 a 2014, incentivo previsto no art. 11-A no montante total de R\$ 1.209.232.686,54, dos quais 63,4% se estreitam à revenda de veículos importados, e apontam o agravante de que "a partir de agosto de 2014, a empresa passou a produzir na fábrica de Camaçari um outro veículo (novo KA), que também foi habilitado à fruição do incentivo disciplinado

pelo artigo 11-B da Lei 9.440. A produção do Ford Fiesta foi transferida para a filial de São Bernardo do Campo. Com isso, todos os veículos produzidos na filial de Camaçari ficaram enquadrados no incentivo do artigo 11-B. Ou seja, o incentivo previsto no artigo 11-A ficou sendo calculado somente para a revenda de veículos importados”.

...

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

...

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

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

...

141. Ocorre que a Solução de Consulta Interna nº 25, expedida aos 23/09/2016 pela COSIT, cuja íntegra é ora anexada aos presentes autos às fls. 399/408, conclui que os créditos previstos nos arts. 11-A e 11-B, da Lei nº 9.440/97, não seriam ressarcíveis. Confira-se a ementa desta SCI:

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

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.300, de 12 de agosto de 2008, artigo 21, § 3º;

Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, arts. 256 e 268; Decreto nº 7.389, de 09 de dezembro de 2010; Decreto nº 7.422, de 31 de dezembro de 2010”.

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

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

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

38.3 erro na apuração do fator de rateio em função de quatro circunstâncias: (i)

redução da receita de vendas no mercado interno pela exclusão do ICMS, da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS; (ii) utilização de receita contábil para determinação do valor das vendas internas; (iii) inclusão de vendas para o exterior de CKD - “Complete Knocked Down”, que não sofreram industrialização no estabelecimento incentivado; e (iv) exclusão de receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus.

...

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

143.1 verifique, a seu exclusivo juízo, relativamente à parcela do crédito do 3º trimestre de 2014, cujo ressarcimento/compensação foi admitida (inclusive, se for o caso, no que respeita aos “outros créditos”), eventuais reflexos decorrentes do disposto na SCI COSIT nº 25/2016 e adote, quanto à parte não litigiosa do direito creditório que foi reconhecido por meio do Despacho Decisório proferido no presente processo administrativo, as medidas que a respeito entender oportunas;

143.2. do mesmo modo, avalie eventuais conseqüências que entenda advindas do disposto na SCI COSIT nº 25/2016 em relação à parcela do crédito do 3º trimestre de 2014 cujo ressarcimento/compensação foi negado e que é objeto de litígio neste processo administrativo, as quais serão posteriormente examinadas por este Colegiado quando do julgamento da Manifestação de Inconformidade interposta;

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

143.4. informe sobre a eventual formalização da multa de ofício de que trata o §17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, em razão da não-homologação de compensações realizadas com o crédito de IPI relativo ao 3º trimestre de 2014, que é tratado nos correntes autos;

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

Portanto, verifica-se que o lançamento foi reformado de forma prejudicial ao contribuinte.

Ficou evidente que a glosa inicial, da autoridade lançadora, concordou com os cálculos do crédito presumido a serem ressarcidos, conforme trechos do TVF original de fls 316:

"Da análise dos documentos apresentados e esclarecimentos prestados, verificamos que o contribuinte pleiteia o ressarcimento de créditos do IPI, lastreado em disposições constantes na MP 2.158-35/2001, Lei nº 9.440/96 e IN 33/99. Os valores dos créditos estão apresentados no Demonstrativo de Controle dos Pedidos de Ressarcimento.

*Os créditos apurados com base na IN 33/99 (crédito básico) e MP 2.158-35/2001 (crédito presumido do IPI equivalente a três por cento do valor do imposto destacado na nota fiscal) foram devidamente analisados **e constatamos que os valores pleiteados pelo contribuinte estão corretos.***

Em relação aos créditos decorrentes da Lei nº 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. O primeiro corresponde ao montante das contribuições para o PIS e COFINS devidas em cada mês, multiplicadas por um fator que variou de 1,9 em 2012 a 1,7 em 2014.

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.

*O benefício previsto no **artigo 11-B foi devidamente analisado e constatamos que os valores apurados estão corretos.**"*

Com fundamento na SCI nº 25 de 2016, apontada pela DRJ, a autoridade de origem refez o Despacho Decisório (fls. 459) e afirmou justamente o contrário, afirmou que os créditos não são ressarcíveis, nos moldes dessa solução de consulta:

Assunto: Ressarcimento de IPI

Período de Apuração: 3º trimestre de 2014

Em observância ao princípio da verdade material, que rege o processo administrativo fiscal, e em face do disposto na SCI COSIT nº 25/2016, cujas consequências e reflexos na apuração do IPI estão demonstrados em diligência realizada no curso do presente processo, sobretudo quanto à definição dos créditos passíveis ou não de ressarcimento, comprova-se a equivocada decisão proferida, consubstanciada no Despacho Decisório eletrônico (número de rastreamento 115364883) que, embora tenha reconhecido parcialmente o pedido de ressarcimento de IPI que posteriormente seria utilizado em Declarações de Compensação a ele vinculados, não desmembrou o referido crédito em parcelas ressarcíveis e parcelas não ressarcíveis, tornando-se necessária, assim, realização de revisão de ofício do mencionado despacho decisório.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DEFERIDO PARCIALMENTE

COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA PARCIALMENTE

"No curso da diligência, em obediência ao que determinou a Resolução nº 11-002.010– 2ª Turma da DRJ/REC, de 25/01/2017, acima citada, verificou-se eventuais reflexos (consequências) decorrentes do disposto na SCI COSIT nº 25/2016 (fls. 399-408), tanto com relação à parte não litigiosa do direito creditório reconhecido, quanto com relação à parte litigiosa que, desde então, já era e continua sendo objeto deste Processo Administrativo.

05. Cumpre ressaltar, por oportuno, que a diligência realizada não alterou o valor do saldo credor de IPI que já havia sido apurado e demonstrado através do Termo de Verificação Fiscal, juntado às folhas 316-382 do presente processo, mas teve o objetivo de reclassificá-lo em RESSARCÍVEL e NÃO RESSARCÍVEL. Por conseguinte, apenas a parcela RESSARCÍVEL do crédito em questão está disponível para compor o eventual direito creditório reconhecido (RDC)

nos eventuais pedidos de ressarcimento (PER) apresentados. O detalhamento dessa reclassificação do valor do saldo credor está cabalmente demonstrado na Informação Fiscal, de 11/05/2017,

juntada às fls. 433-456 desse mesmo processo (13819.903991/2014-15).

...

1) REVER de ofício a decisão consubstanciada no Despacho Decisório eletrônico, nº de rastreamento 115364883, de 07 de junho de 2016, para RECONHECER PARCIALMENTE o pedido de ressarcimento de IPI, referente ao 3º trimestre/2014 (PER 21063.36579.311014.1.1.01- 1371), no valor de R\$ 9.640.009,20 (nove milhões, seiscentos e quarenta mil, nove reais e vinte centavos), conforme apurado/demonstrado na Informação Fiscal de fls. 433-456.

2) HOMOLOGAR PARCIALMENTE as compensações relacionadas ao PER 21063.36579.311014.1.1.01-1371, no limite do direito creditório reconhecido, conforme abaixo demonstrado:"

Seria diferente se a autoridade de origem, sem qualquer movimentação alheia, sem inércia, revisasse seu Despacho Decisório.

Ainda assim, por mais que os órgãos administrativos possam revisar seus atos, tais revisões possuem regras para acontecer e algumas delas estão dispostas no Art. 149 do CTN, exposto a seguir:

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

I - quando a lei assim o determine;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nenhum dos requisitos que justificasse a revisão do Despacho Decisório original pode ser verificado nos autos.

Justamente, conforme determinado no Art. 59 do PAF (Decreto 70.235), devem ser declarados nulos os atos administrativos que criem, de forma atípica ou em desacordo com a legislação, uma reforma prejudicial ao contribuinte.

O lançamento deve ser revisto e lançado somente pela autoridade de origem, jamais revisto pela Delegacia de julgamento, situação que criou a nulidade de sua decisão, conforme regras positivadas nos Art. 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142 e 145 do Código Tributário Nacional.

De acordo com a legislação que regula o processo administrativo fiscal, é inválida a decisão que enfrenta e decide litígio não existente na lide administrativa fiscal original, causa de pedir ou alegação não suscitada pela fiscalização ou pela defesa, por ofensa à segurança jurídica, ao duplo grau de jurisdição e à exigência de motivação e imparcialidade das decisões.

Da mesma forma, considerando que não há previsão legal para recurso de ofício de despacho decisório, é possível concluir que a DRJ mandou apreciar matéria que já não era mais objeto da lide administrativa fiscal, o que é vedado pelo Art. 492 do CPC (com aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal), conforme reprodução a seguir:

"CPC Art. 492. É vedado ao juiz proferir decisão de natureza diversa da pedida, bem como condenar a parte em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

Parágrafo único. A decisão deve ser certa, ainda que resolva relação jurídica condicional."

Todos os atos posteriores à revisão capitaneada pela delegacia de julgamento estão contaminados pela nulidade.

Diante do exposto, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO à preliminar de nulidade.

DO MÉRITO

Em julgamento, o voto de provimento à preliminar de nulidade foi vencida, logo, o voto de mérito também deve ser registrado.

- CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. ART. 11-A, LEI Nº 9.440/1997.

Após extenso debate em diversas sessões e após extensa análise da legislação, das peças recursais e de precedentes judiciais, é possível concluir que, no presente caso, o incentivo fiscal ao setor automobilístico previsto na Lei 9.440/97 continuou em vigor e não se limitou ao mero abatimento com débitos de IPI e acúmulo de saldo credor, uma vez que houve uma mera alteração de metodologia por meio do Art. 11-A desta Lei e não uma limitação ou impedimento à sua aplicação.

Este entendimento pode ser encontrado na seguinte decisão, proferida no âmbito do TRF da 5.^a região, processo n.º 08184519720174058300, conforme trechos de sua ementa e voto condutor expostos a seguir:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. REGIME AUTOMOTIVO. INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PREVISÃO NOS ARTS. 1º, IX, 11, 11-A E 11-B DA LEI N. 9.440/97. IDENTIDADE. PREVISÃO REGULAMENTAR DE COMPENSAÇÃO. INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 1.717/2017 DA RECEITA FEDERAL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO DE RESSARCIMENTO (COMPENSAÇÃO) COM OUTROS TRIBUTOS. ILEGALIDADE. INTERPRETAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS. FINALIDADE DA LEI. PREVISÃO NA LEI DE RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 74 DA LEI N. 9.430/96. LIMITAÇÃO DA APLICAÇÃO DA LEI GARANTIDORA DO RESSARCIMENTO. ATO INFRALEGAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTE DESTES TRIBUNAL. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL IMPROVIDAS.

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

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

3. Para a apelante, não existe ato ilegal por parte da autoridade, isso porque: a) os benefícios previstos nos arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/97 seriam distintos daquele de que trata o inciso IX do art. 1º da mesma lei; b) o art. 11-B da Lei nº 9.440/97 não teria criado apenas uma nova forma de cálculo do benefício do inciso IX do art. 1º da referida lei; c) O aproveitamento como ressarcimento ou compensação, fora do próprio IPI, foi previsto no Decreto nº 6.556/2008 somente para a hipótese do inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440/97; d) o benefício previsto no inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440/97 foi extinto em razão do decurso do prazo; e) falta amparo legal para a compensação de crédito

presumido de IPI; f) inexistência de mudança de entendimento por parte da Receita Federal, pois a Instrução Normativa nº 1.717/2017, ao não prever mais a forma de aproveitamento mediante ressarcimento dos créditos presumidos de IPI não compensados com o próprio IPI em nada inovou no sistema, pois simplesmente deixou de prever uma forma de aproveitamento não mais existente por decurso do prazo legal desde 2010; g) violação à Separação de Poderes no comando judicial em face da ausência de autorização legislativa.

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

5. A própria Receita Federal, ao firmar entendimento na Solução de Consulta COSIT nº 14/2016, considerou que a sucessão de disposições referentes ao crédito presumido de IPI ora tratado revelava um único incentivo fiscal, isso na medida em que asseverou que previram três períodos de vigência distintos.

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

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

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

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

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

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

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

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

14. Na linha do precedente invocado, não se poderia pensar em limitar a aplicação do incentivo fiscal em debate mediante a simples consideração de que o Executivo poderia desbordar do objetivo traçado pelo legislador para impedir a utilização do ressarcimento via compensação.

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

b) 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;

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

"Art. 11-A. As empresas referidas no § 1º do art. 1º, entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015, poderão apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno, multiplicado por:

(...)

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

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

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

(...)

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

(....)

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

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

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

10. Explico.

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

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

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

13. Por sua vez, a exposição de motivos da Medida Provisória n. 471/2009, que gerou o art. 11-A da Lei n. 9.440/97, considerou expressamente que a proposta visava "ampliar o prazo de

vigência de incentivos fiscais destinados a fomentar o desenvolvimento regional" (grifei).

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

15. A apelante diz que a modificação feita pela Instrução Normativa 1.717/17 não significa mudança de entendimento por parte da Receita Federal ao não mais estabelecer a forma de aproveitamento mediante ressarcimento dos créditos presumidos de IPI não compensados com o próprio IPI, porque esse aproveitamento já não existia por decurso de prazo desde 2010.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

21. Portanto, não se poderia pensar na instalação no Nordeste de indústria automobilística de tal magnitude sem que o incentivo fiscal atribuído à contribuinte não permitisse ter ganhos que compensassem a instalação de parque fabril distante dos maiores centros consumidores.

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

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

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

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

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

27. Ora, como registra a doutrina, "no ressarcimento do crédito tributário, à semelhança da restituição do indébito, o sujeito passivo pode receber, em moeda ou por meio de compensação, a liquidação de um direito de crédito contra a Fazenda Pública", sendo que "quanto aos objetivos a serem atingidos pelo ressarcimento, os mesmos variam, seja o ressarcimento realizado por meio de liquidação em moeda ou por meio de compensação" (PETRY, Rodrigo Caramori; Restituição, repetição de indébito, ressarcimento, compensação e creditamento - teoria geral e aplicação às contribuições Cofins e PIS-Pasep; in Revista Dialética de Direito Tributário, p. 70).

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

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

30. Eis a ementa do julgado:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante do exposto, o Recurso Voluntário merece provimento neste tópico.

- CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. VEÍCULOS IMPORTADOS.

Apesar do montante das vendas de veículos importados constituir parcela integrante do faturamento oriundo das receitas no mercado interno, conforme alegado pelo contribuinte, o ressarcimento do IPI, no caso em concreto, não pode ser aplicado em uma mera revenda, por falta de previsão legal e previsão expressa ao contrário, de forma que o incentivo aplica-se exclusivamente nas atividades industriais.

Somente a receita da venda dos produtos industrializados pela recorrente e vendidos no mercado interno é que serão objeto da apuração do incentivo fiscal previsto na Lei 9.440/97.

O contribuinte, por sua vez, deixou de comprovar que os produtos importados sofreram qualquer tipo de industrialização, o que permite concluir que houve uma mera revenda, situação incompatível com o benefício fiscal.

A matéria foi muito bem abordada no voto do colega e conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira nos Acórdãos nº 3301-004.691 e 3301-004.703.

As razões expostas no mencionados Acórdãos, as quais são adotadas neste voto, em resumo são as seguintes: é descabida a apuração do crédito-presumido de IPI de que tratam os arts. 1º, inciso IX, 11, inciso IV, e 11-A da Lei nº 9.440/1997, em relação à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre ao faturamento auferido com a revenda de veículos importados.

Portanto, o Recurso Voluntário não merece provimento nesta matéria.

- CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. MÉTODOS DE APURAÇÃO DA MATRIZ E FILIAL.

Com relação aos métodos de apuração da matriz e da filial, a especialidade das regras previstas na Lei nº 9.440/97 não cria uma regra de exceção à regra geral de apuração, de forma que o valor das contribuições devidas pela pessoa jurídica segundo o método adotado pelo estabelecimento matriz, abrange todos os estabelecimentos.

Para fins de cálculo do crédito presumido de IPI, deve ser adotado o método de rateio proporcional, aplicado pela matriz, conforme determinação do inciso I, do § 8º, do Art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Por mais que faça sentido, não há previsão legal que permita a forma mista de apuração utilizada pelo contribuinte.

A matéria foi muito bem abordada no voto do colega e conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira nos Acórdãos nº 3301-004.691 e 3301-004.703

As razões expostas no mencionados Acórdãos, as quais são adotadas neste voto, em resumo são as seguintes: o método utilizado pelo estabelecimento beneficiado com o crédito presumido de IPI previsto nos Arts. 1º, inciso IX, 11, inciso IV, e 11-A, da Lei nº 9.440/197, para determinar, no cálculo do incentivo, os créditos da não-cumulatividade de contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS referentes aos insumos aplicados na industrialização dos bens incentivados é vinculado àquele adotado pela matriz para calcular os créditos destes mesmos insumos na apuração centralizada das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

Diante do exposto, o Recurso Voluntário não merece provimento nesta matéria.

- DOS INSUMOS TRANSFERIDOS PARA FILIAL DE CAMAÇARI.

A simples exposição a respeito dos regulamentos do ICMS de São Paulo de da Bahia e argumentação a respeito da distinção de tratamento da legislação a respeito da atualização monetária dos custos não enfrentou a questão colocada pela fiscalização e analisada em decisão de primeira instância.

De fato, tanto a fiscalização quanto a DRJ analisaram em detalhes o efeito das transferências dos insumos na sistemática de aproveitamento, de forma que houve influência negativa nos valores dos créditos a descontar das contribuições, conforme razão de decidir da decisão de primeira instância transcrita parcialmente a seguir:

"315. Enquanto o TVF explica, em detalhes, no que os insumos transferidos pelas filiais de Taubaté e de São Bernardo do

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

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

As alegações materiais devem estar acompanhadas de provas, conforme previsão expressa do Art. 16 do Decreto 70.235/72.

Diante do exposto, por questões probatórias, o Recurso Voluntário não merece provimento nesta matéria.

- INCLUSÃO DOS VALORES DEVIDOS A TÍTULO DE ICMS, DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS NO CÔMPUTO DA RECEITA BRUTA PARA FINS DE APURAÇÃO.

O Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, no julgado proferido no RE nº 574.706, solidificou o tema, conforme ementa a seguir transcrita:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

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

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

Contudo, é possível verificar que não houve comprovação a respeito dos pagamentos ou contabilização do Pis e Cofins sobre o ICMS, assim como não houve demonstração material acerca do cômputo do ICMS no cálculo dos créditos presumidos de IPI.

Com acerto o conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira abordou o tema no julgamento do Acórdão nº 3301-004.693, conforme trecho de seu voto transcrito a seguir:

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

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

As alegações materiais devem estar acompanhadas de provas, conforme previsão expressa do Art. 16 do Decreto 70.235/72.

Diante do exposto, por questões probatórias, o Recurso Voluntário não merece provimento nesta matéria.

- ERRO NA DETERMINAÇÃO DA RECEITA DE VENDAS NO MERCADO INTERNO E EXPORTAÇÃO.

É possível verificar que ocorreu um erro material na determinação da receita de vendas no mercado interno e na composição de receitas de exportação, situação em que as provas apresentadas pelo contribuinte foram insuficientes.

Neste tópico, utiliza-se as mesmas razões de decidir expostas na decisão de primeira instância, transcritas a seguir:

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

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

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

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

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

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

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

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

343. Ora, os custos, encargos e despesas que incorre a contribuinte – que foram proporcionalmente rateados pela Fiscalização – são, essencialmente, incorridos em sua atividade

de industrialização. Portanto, não estão associados à mera revenda de produtos fabricados por outras pessoas jurídicas e, por isto, não tem sentido incluir no rateio a venda de CKD, cujos componentes já são recebidos prontos pela contribuinte de outras pessoas jurídicas.

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

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

As alegações materiais devem estar acompanhadas de provas, conforme previsão expressa do Art. 16 do Decreto 70.235/72.

Diante do exposto, por questões probatórias, o Recurso Voluntário não merece provimento nesta matéria.

- DA RECEITAS DE VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS.

Em razão do exposto no recente ato declaratório da PGFN 4/2017, é possível considerar as receitas das vendas à Zona Franca de Manaus como equivalente às receitas de exportação, conforme exposto a seguir:

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

"Autoriza a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outro fundamento relevante nas ações judiciais que menciona."

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

"nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadorias de origem nacional destinadas a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa

jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade” JURISPRUDÊNCIA: ADI 2.3489/DF, RE 539.590/PR e AgRg no RE 494.910/SC; AgInt no AREsp 944.269/AM, AgInt no AREsp 691.708/AM, AgInt no AREsp 874.887/AM, AgRg no Ag 1.292.410/AM, REsp 1.084.380/RS, REsp 982.666/SP, REsp 817777/RS e EDcl no REsp 831.426/RS.

FABRÍCIO DA SOLLER"

Em virtude de uma questão temporal da legislação, a jurisprudência deste Conselho não foi pacífica com relação à incidência da Pis e Cofins nas vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus, mas no Poder Judiciário a jurisprudência é pacífica em equiparar as operações que envolvem vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus à exportação, para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/67, em especial do seu Art. 4.º.

Nesse sentido, é importante considerar o entendimento jurisprudencial do Egrégio Superior Tribunal de Justiça STJ, por meio do Agravo em Recurso Especial nº 691.708AM (2015/000822964), assim como por meio dos seguintes precedentes: AgRg no REsp 1141285/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26/05/2011; REsp 817.847/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25/10/2010; REsp 1276540/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 05/03/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1400296/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2012, DJe 14/05/2012); AgRg no REsp 1141285/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26/05/2011; REsp 817.847/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25/10/2010; REsp 1276540/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 05/03/2012.

Diante do exposto, o Recurso Voluntário merece provimento neste tópico.

CONCLUSÃO.

Em face do exposto, vota-se para que a preliminar de nulidade da *reformatio in pejus* seja acolhida e que, conseqüentemente, somente o primeiro Despacho Decisório (fls. 159) proferido tenha validade. Superadas as preliminares, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito de a Recorrente apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS, na forma prevista no art. 11-A da Lei nº 9.440/1997 e para considerar as vendas à Zona Franca de Manaus como equivalente a receitas de exportação.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Voto Vencedor

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Redator designado

Com a devida vênia, divergimos do il. Relator.

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

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

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

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

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

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

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

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

Nulidade, portanto, não há.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

