



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

Processo nº 13819.904878/2012-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.698 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2018
Matéria IPI
Recorrente FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

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

É descabida a apuração do crédito-presumido de IPI de que tratam os arts. 1º, inciso IX, 11, inciso IV, e 11-A da Lei nº 9.440/97, em relação à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre ao faturamento auferido com a revenda de veículos importados.

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

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

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

De acordo com o Convênio ICMS nº 51/00, havia que serem destacados na nota fiscal emitida pelo estabelecimento industrial os valores do ICMS próprio e o pelo qual era responsável por substituição.

A fiscalização glosou a exclusão da base de cálculo do rateio proporcional o valor que identificou nos documentos contábeis e fiscais como sendo o ICMS próprio.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

(assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado), Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"Trata-se de Manifestação de Inconformidade, fls. 02/65, interposta aos 17/02/2014, em face do Despacho Decisório de fls. 102, cientificado ao sujeito passivo aos 21/01/2014, fls. 103.

2. O Despacho Decisório indeferiu o crédito objeto do Pedido de Ressarcimento – PER de IPI atinente ao 3º Trimestre de 2011, registrado sob o nº 19647.53045.101011.1.1.01-6035, por meio do qual foi solicitado o ressarcimento de suposto direito creditório na importância de R\$ 46.265.204,94.

3. Ademais, dado o não-reconhecimento do crédito pleiteado, supradito Despacho Decisório não homologou as compensações objeto da Declaração de Compensação – DCOMP nº 31180.66302.201011.1.3.01-8559, e, por fim, concluiu inexistir valor a ser ressarcido à contribuinte.

I. Do Termo de Verificação Fiscal:

4. Registra o TVF que a contribuinte apresentou Pedidos de Ressarcimento alusivos aos 1º trimestre de 2009 ao 4º trimestre de 2011, por meio dos quais requereu o reconhecimento de direito creditório, num total de R\$ 882.807.837,91, a título de: (i) crédito básico de IPI; (ii) crédito presumido de IPI correspondente a 3% do valor do imposto destacado nas Notas Fiscais (art. 56, da MP 2.158-35, de 24/08/2001); e (iii) crédito presumido de IPI equivalente ao dobro do valor da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS efetivamente devidas (Lei nº 9.440/97).

5. Notícia haver sido confirmada a exatidão dos créditos correspondentes às duas primeiras parcelas acima discriminadas, tendo sido, contudo, detectadas irregularidades na apuração do crédito presumido da Lei nº 9.440/97, 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.

I.1. Da indevida apuração do benefício em relação à revenda de veículos importados:

6. Explica o TVF que a contribuinte é fabricante de veículos e possui fábricas em diversos municípios - dentre elas a situada em Camaçari/BA, que goza de incentivo fiscal, previsto na Lei nº 9.440/97, equivalente ao dobro do valor da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS efetivamente devidas. 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.

7. Reproduz os seguintes dispositivos da Lei nº 9.440/97, que instituiu o incentivo em questão1:

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

Art. 11-A. As empresas referidas no § 1º do art. 1º, entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015, poderão apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno, multiplicado por: (Incluído pela Lei nº 12.218, de 30 de março de 2010)

I - 2 (dois), no período de 1º de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2011;

(...)

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

§ 2º Para os efeitos do § 1º, o contribuinte deverá apurar separadamente os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas

com a venda no mercado interno e os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportações, observados os métodos de apropriação de créditos previstos nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

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

8. Cita 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 nos Decretos nº 4.544, de 26/12/2002, e 7.212, de 15/06/2010.

9. Expõe que o art. 1º, da Lei nº 9.440/97, exige que, para gozo do incentivo, a empresa: (i) já estivesse instalada ou que viesse a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste; e (ii) fosse montadora e fabricante de veículos automotores, tratores, colheitadeiras, dentre outros. Externa, ainda, que este artigo impõe que as condições para a concessão do benefício sejam fixadas em regulamento.

10. Argúi que “o Decreto nº 2.179/97, que regulamentou a Lei nº 9.440/97, diz que as empresas beneficiárias poderão obter crédito presumido como ressarcimento do PIS e da COFINS no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento. O inciso IV do art. 2º define como beneficiárias as empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste e que sejam montadoras e fabricantes de veículos automotores, tratores, colheitadeiras, entre outros”.

11. Fala que o art. 1º, do Decreto nº 3.893/2001, que regulamentou o art. 11, da Lei nº 9.440/97, dispõe que o incentivo corresponde à aplicação da alíquota de 7,30% sobre o faturamento com a venda de produtos de fabricação própria e que o art. 1º-A, deste Decreto, incluído pelo de nº 5.710, de 24/02/2006, preceitua que, sob o regime não-cumulativo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o benefício corresponde ao dobro das contribuições devidas, decorrentes de vendas no mercado interno.

12. Acentua que o art. 112, do Decreto nº 4.544/2002, e o art. 135, do Decreto nº 7.212/2010, também estabelecem que o benefício equivale ao dobro das contribuições que incidiram sobre o valor do faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria.

13. 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 equivalente ao dobro das contribuições devidas em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno.

14. Menciona que o Decreto nº 7.422/2010 regulamentou o artigo 11-A da Lei nº 9.440, dispondo que o 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.

15. Ademais, reporta-se o TVF às cláusulas 4a e 5a, do Termo de Compromisso de Rerratificação ao Termo Aditivo de Ratificação de Habilitação MDIC/SDP/Nº 168/I/02.

16. A partir dos dispositivos normativos acima, conclui que o incentivo examinado apenas recai sobre as vendas, no mercado interno, de produtos de fabricação própria.

17. Diz que a exigência de que as empresas beneficiadas devam exercer atividades de montagem e de fabricação decorre do objetivo do incentivo, qual seja: (i) de acordo com a Exposição de Motivos da Lei nº 9.440/97 (EM Interministerial nº 613/1996 MF), fomentar o desenvolvimento regional, aumentar o nível de emprego e descentralizar o setor industrial no Brasil e neutralizar as desvantagens naturais existentes nas regiões incentivadas em relação às demais do País; e (ii) consoante 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, implementar medidas complementares à política de desenvolvimento produtivo no País, reforçando a regionalização da indústria automotiva Brasileira.

18. Comenta, ainda, que, de acordo com a “Prestação de Contas Anual” do exercício de 2012, emitida pela Secretaria de Desenvolvimento da Produção do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, o crédito presumido analisado objetiva contribuir para a instalação de unidades da indústria automotiva, fomentar o desenvolvimento regional, o aumento de empregos e a descentralização industrial no Brasil.

19. Salienta que sobredita Prestação de Contas traz demonstrativo do número de empregos gerados pelos beneficiários do comentado crédito presumido e que, no caso da FORD, figura um total de 12.806 empregos, o que a Fiscalização tem como consequência direta da atividade de fabricação e de montagem de automóveis.

20. Fala que, aos moldes do art. 3º, da Portaria Interministerial nº 258, de 14/10/2001 (que, consoante inclusive anotado no Termo de Compromisso acima aludido, rege o crédito presumido aqui tratado), “Poderão solicitar o benefício (...) as empresas que estejam fabricando produtos automotivos nas regiões de abrangência da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997”, sendo que, na forma do Anexo I desta Portaria, os beneficiados devem prestar informações concernentes à linha de produção, à capacidade produtiva e ao número de empregos.

21. Registra, ainda, que as Cláusulas 7a a 9a, de supradito Termo de Compromisso, bem como o art. 8º, da Lei nº 11.434, de 28/12/2006 (abaixo reproduzido), exigem a manutenção dos níveis de produção e emprego, sob pena de perda da habilitação e do incentivo:

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

I - ao tipo de atividade e de produto;

II - à localização geográfica do empreendimento;

III - ao período de fruição;

IV - às condições de concessão ou habilitação.

§ 1º A transferência dos incentivos ou benefícios referidos no caput deste artigo poderá ser concedida após o prazo original para habilitação, desde que dentro do período fixado para a sua fruição.

§ 2º Na hipótese de alteração posterior dos limites e condições fixados na legislação referida no caput deste artigo, prevalecerão aqueles vigentes à época da incorporação.

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

§ 4º Na hipótese do art. 11 da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, é vedada a alteração de benefício inicialmente concedido para a produção dos produtos referidos nas alíneas a a e do § 1º do art. 1º da citada Lei, para os referidos nas alíneas f a h, e vice-versa” (grifo constante do TVF)

22. Reflete que a legislação claramente condiciona o gozo do benefício à manutenção dos níveis de emprego e produção, o que a contribuinte aceita ao assinar o Termo de Compromisso, sendo a industrialização - e não a simples revenda de veículos importados - a única atividade que vai ao encontro do objetivo pretendido pelas Leis 9.440/97 e 11.434/2006, conclusão que vê reforçada pela disposição contida no art. 7º, da Lei nº 9.440/97, c/c o art. 12, do Decreto nº 2.179/97, que determinam índice médio anual de nacionalização, no percentual mínimo de 60%, para beneficiárias montadoras e fabricantes de veículos e autopeças em cuja produção sejam utilizados insumos importados.

23. Visualiza a impossibilidade de apuração do incentivo analisado em relação às vendas de veículos importados como decorrência do §3º, do art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, e do art. 1ºA, §2º, do Decreto nº 3.893/2001, pois, segundo o TVF, ao definir que no cálculo do benefício devem ser considerados os créditos decorrentes da importação e da aquisição de insumos no mercado interno, o legislador diz, ainda que indiretamente, que o produto cuja venda gera o benefício é o veículo fabricado pela empresa beneficiária a partir desses insumos.

24. Destaca que o art. 1º, caput, IX e §1º, da Lei nº 9.440/97, dispõe que o incentivo poderá ser concedido apenas a empresas montadoras ou fabricantes de veículos ou autopeças - noutras palavras, estabelecimentos industriais-, sendo que, consoante art. 9º, do RIPI, os importadores não são industriais, mas apenas a estes equiparados, pelo que quando uma montadora/fabricante importa produtos para revenda no mercado interno, sem realizar qualquer operação de industrialização, ela não é beneficiária do crédito presumido de IPI em relação a tais operações, cujas correspondentes vendas no mercado interno não devem ser incluídas na base de cálculo do incentivo fiscal de que trata a Lei nº 9.440/97.

25. Assevera que a importação/revenda de produtos acabados, em que inexistente industrialização, desatende o maior objetivo da instituição do incentivo fiscal: o incremento de empregos na indústria; a melhoria dos níveis de investimento, produção e competitividade industrial; e a descentralização e desenvolvimento de economia dos estados beneficiados.

26. Complementa que, na diretriz acima trilha o parecer elaborado por Ives Gandra da Silva Martins, bem como a Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 17, de 26/07/2012, cuja ementa (que foi transcrita) 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”.

27. Menciona o TVF que, pelas razões acima expostas, foram excluídas, no cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devida, as receitas de vendas de produtos acabados importados (códigos CFOP nº 5.102 e 6.102), bem como os custos vinculados a tais receitas.

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

28. 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.

29. Assegura que o cálculo do incentivo deve observar as suas normas específicas e, em caso de ausência, lacuna ou omissão, as da apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, pois o valor destas contribuições da filial de Camaçari é base de cálculo do benefício.

30. 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: (i) erro no método de determinação dos créditos destas contribuições; (ii) equívoco no cálculo dos créditos oriundos de outras filiais; e (iii) erro na determinação do fator de rateio em função de quatro circunstâncias: (iii.1) redução da receita de vendas no mercado interno decorrente da exclusão do ICMS, da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS; (iii.2) utilização de receita contábil para determinação do valor das vendas internas; (iii.3) inclusão de vendas para o exterior de CKD (“Complete Knocked Down”) que não sofreram qualquer industrialização no estabelecimento incentivado; e (iii.4) exclusão de receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus.

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

31. Comenta o TVF que, para o cálculo do incentivo fiscal avaliado neste processo administrativo, incidente sobre as receitas de vendas no mercado interno, os Decretos nº 3.893/2001 (art. 1º-A, §1º) e nº 7.422/2010 (art. 2º, §2º) determinam que o contribuinte apure, separadamente, os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas no mercado interno dos demais custos relacionados às receitas de exportação, o que deve ser realizado mediante a adoção de um dos métodos previstos nos §§8º e 9º, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003, ambos assim redigidos:

“§ 8º. Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no §

7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º. O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal”.

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

33. O TVF também se remete ao art. 21, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004, bem como ao 40, da IN SRF nº 594, de 26/12/2005, in verbis:

IN SRF nº 404/2004:

Art. 21. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Cofins, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve registrar, a cada mês, destacadamente para a modalidade de incidência referida no caput e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, as parcelas:

I - dos custos, das despesas e dos encargos de que trata a alínea b do inciso I e os incisos II e III do art. 8º, observado o disposto no art. 9º; e

II - do custo de aquisição dos bens e serviços de que trata a alínea "b" do inciso I do art. 8º, adquiridos de pessoas físicas, observado o disposto nos arts. 10 e 11.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, o valor a ser registrado deve ser determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive, em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso I do § 2º, aplica-se sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, a relação percentual existente entre os custos vinculados à receita sujeita à incidência não-cumulativa e os custos totais incorridos no mês.

§ 4º O método eleito pela pessoa jurídica deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário.

IN SRF nº 594/2005:

“Art. 40. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, tendo por base os custos, as despesas e os encargos vinculados a essas receitas, que deverão ser registrados separadamente daqueles vinculados às receitas sujeitas à incidência cumulativa das contribuições.

§ 1º Para efeito do disposto no caput, os valores a serem registrados devem ser determinados, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, com a utilização do método de custo real de absorção, mediante a aplicação de critérios de apropriação por rateio que dêem uma adequada distribuição aos custos comuns; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, às despesas e aos encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 2º O método referido no § 1º, eleito pela pessoa jurídica, deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins.”

34. 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 a opção, feita no DACON, para todo o ano-calendário restante.

35. Diz que o art. 15, da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, 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.

36. Qualifica como falha na apuração do incentivo a distinção entre o método utilizado pela filial (que, segundo a Fiscalização, não segue o disposto na IN SRF nº 594/2005) para determinar os créditos decorrentes dos insumos utilizados na industrialização e o usado pela matriz (rateio proporcional) para calcular os créditos dos mesmos insumos que influenciam na apuração dos mesmos tributos.

37. Reflexiona que, como a filial é parte de um todo – a matriz-, “o crédito do mesmo insumo da filial de Camaçari é calculado de uma forma na apuração centralizada (feita pela matriz) e de outra forma no cálculo do benefício (pela filial). Ou ainda, o 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)”.

38. Diz ser ilógica e desarrazoada a distinção acima e que, sendo a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS apuradas e pagas de modo centralizado na matriz e, ainda, como a filial nada mais é que parte de uma única pessoa jurídica, a filial deve seguir os métodos e os critérios que são usados pela matriz na apuração de tributos de cujo resultado a filial participa.

39. Fala que o incentivo analisado corresponde ao dobro das contribuições devidas e que, segundo determina a Lei nº 9.779/99, quem apura e paga as contribuições é a matriz, sendo que “a apuração nada mais é que a soma das parcelas das filiais. Logo, o cálculo do PIS e Cofins devidos pela filial devem estar dentro do cálculo das contribuições da Matriz, inclusive, e principalmente, o cálculo do incentivo, sob pena de causar uma distorção no valor incentivado”.

40. Cita exemplo concreto da citada distorção ocorrido no mês de abril de 2010, relativamente ao qual pontua que:

40.1. considerando as apurações do 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\$ 16.172.625,66, o que resultou num incentivo de R\$ 32.345.251,32 (nesta operação, o total de crédito foi de R\$ 19.904.183,88 e o débito foi de R\$ 36.076.809,32);

40.2. 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\$ 30.933.646,56, sobre o qual, aplicando-se o fator de rateio de vendas no mercado interno apurado pelo contribuinte (79,85%), obtém-se crédito no mercado interno no montante de R\$ 24.700.516,77 e contribuições devidas no valor total de R\$ 11.376.369,23 (o valor do débito foi o mesmo: R\$ 36.076.809,32);

40.3. assim as contribuições devidas pela filial incentivada, conforme apurado no DACON, importaram em R\$ 11.376.369,23, enquanto no cálculo do incentivo o valor devido atingiu R\$ 16.172.625,66 (e o crédito presumido R\$ 32.345.251,32);

40.4. considerando-se as contribuições efetivamente devidas pela filial (ou seja, os R\$ 11.376.369,32 apurados em DACON e declarados em DCTF), o valor do incentivo deveria ser de R\$ 22.752.738,64 (dobro das contribuições devidas), em vez dos R\$ 32.345.251,32 apurados pela contribuinte (3,52 vezes as contribuições devidas).

41. Rememora que a filial aproveita o saldo credor de IPI, fortemente influenciado pelo incentivo analisado, para compensar débitos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS apurados pela matriz: ou seja, a filial de Camaçari utiliza um incentivo, cuja base de cálculo é estas contribuições devidas, para pagar débitos destes mesmos tributos.

42. Cita, 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.

43. 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):

“01. A Entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, que como filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de escrituração descentralizado, deverá ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades, observado o que prevê a NBC T 2 – Da Escrituração Contábil.

02. A escrituração de todas as unidades deverá integrar um único sistema contábil, com a observância dos Princípios Fundamentais da Contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

03. O grau de detalhamento dos registros contábeis ficará a critério da Entidade.

(...)”

44. 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.

45. E conclui que, uma vez que, de acordo com a informação constante do DACON entregue pelo sujeito passivo e com aquela prestada em resposta a Intimação expedida aos 20/05/20132, a matriz elegeu o rateio proporcional, deveria esta mesma metodologia ter sido adotada pela filial em Camaçari para determinar o crédito presumido examinado.

46. Menciona que, em resposta aos itens 2 e 3, da sobredita Intimação, a contribuinte afirmou que, com fundamento no §2º, do art. 11-A, da Lei nº 9.440/97 (o qual se remete aos incisos II, do §8º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), realizou, para o cálculo dos créditos utilizados na apuração do incentivo discutido, o rateio dos créditos “proporcionalmente às receitas auferidas de acordo com sua natureza, quais sejam, receitas de veículos produzidos, importados e exportados” e que as receitas proporcionalizadas foram aquelas contabilmente reconhecidas e destacadas no SPED Contábil (esta informação foi posteriormente retificada, conforme será relatado no item 56 abaixo).

47. Aduz que a contribuinte apresentou demonstrativo com segregação, por estabelecimento, da apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, de modo a espelhar o DACON entregue à RFB e que este demonstrativo exhibe que “a apuração dos créditos foi feita efetivamente por meio das aquisições de insumos, utilizando o método de rateio proporcional”, mas que, da análise da apuração feita pela filial em Camaçari para fins de levantamento do incentivo tratado nos correntes autos, evidencia-se a adoção de dois métodos na determinação de créditos: o rateio proporcional, no tocante às despesas com energia elétrica, armazenagem e fretes, bens do ativo imobilizado e serviços; e o denominado “Bill of material (BOM)”, no tangente aos insumos dos veículos fabricados.

48. Expõe que a técnica do “Bill of material” (também designada estrutura de produtos) consiste em uma lista de peças ou componentes e a respectiva quantidade dos itens necessários à industrialização do produto final e, in casu, foi feita por chassis, com listagem de todas as peças e componentes integrantes do veículo.

49. Menciona que o método adotado pela contribuinte se aproxima da apropriação direta, mas que a legislação impõe que esta apropriação seja efetivada por intermédio de “sistema de contabilidade de custo integrada e coordenada com a escrituração, com a utilização do método de custo real de absorção, mediante aplicação de critérios de apropriação por rateio que dêem uma adequada distribuição aos custos comuns”.

50. Reporta-se ao conceito de sistema de contabilização de custo integrado e de custo de produção, constantes, respectivamente, dos arts. 294 e 2903, do RIR/99, a partir dos quais conclui que, ao optar pelo método de apropriação direta, deve ser atribuído ao custo do produto final todos os custos diretos (matéria-prima, mão de obra, e outros) e indiretos (energia, seguros de depreciação, almoxarifado, etc), o que alude não ter ocorrido na sistemática empregada pela filial em Camaçari para cálculo do incentivo em exame, pois os gastos indiretos não foram computados ao custo dos produtos, mas contabilizados em grupos que englobam todos os custos e despesas da Unidade, o que demonstra, detalhadamente, ter efetivamente ocorrido com a despesa de energia elétrica de julho de 2009.

51. Aponta o TVF diversas irregularidades no plano de contas adotado pela contribuinte, dentre elas a falta de divisão por subgrupos, mas apenas um segundo nível analítico – o que contraria a Resolução CFC nº 1.299/2010, que determina um mínimo de 4 níveis com as contas analíticas a partir do nível 4.

52. Outra irregularidade descortinada seria a contabilização de despesas com serviços e outros, as quais, “segundo informações da contribuinte, são escrituradas nas contas de cada serviço contratado, e os créditos descontados são escriturados nas contas de ativo 06M_PISCPR e 06M_COFCPR”, tendo as autoridades fiscais constatado que “os lançamentos não estão classificados pelo centro de custo de cada filial, e sim o da unidade matriz (0664)”, em virtude do que a Fiscalização conclui inviável a apuração dos valores referentes à filial de Camaçari.

53. Indica que a circunstância acima não ocorreu na conta de energia, em que os gastos do estabelecimento incentivado estão classificados no centro de custo 0667.

54. Narra que a contribuinte apresentou planilha por meio da qual tenta demonstrar as contas que registraram as despesas e lista os documentos que deram suporte aos lançamentos e as diversas contas contábeis em que os valores teriam sido escriturados.

55. Comenta que os dados da planilha acima evidenciam que “a mesma conta contábil recebeu lançamentos de custo 0664 e 0667, ou seja, de São Bernardo e Camaçari” e, além disto, “trazem gastos que foram escriturados em conta contábil com somente a indicação do centro de custo 0664”, o que revela a falta de separação contábil dos custos da filial de Camaçari, bem como a não-apropriação dos gastos à conta de custos de produção.

56. Diz que, como o método acima estava em desacordo com o informado pela fiscalizada em resposta à Intimação expedida aos 20/05/2013, ela foi reintimada aos 21/11/2013 a noticiar qual o método utilizado para apurar os créditos relativos aos custos dos insumos dos produtos fabricados e, na hipótese de realizar apropriação direta, a apresentar os espelhos das contas contábeis (esta Reintimação se refere ao método usado no cálculo do incentivo), sendo que, em atendimento, a contribuinte comunicou que utiliza a apropriação direta, por meio de contabilidade integrada e coordenada com a escrituração e, para corroborar esta assertiva, anexou resumo do SPED contábil da conta “23B01A00” atinente ao mês de janeiro de 2009, bem como planilha FIRS e cálculo do incentivo examinado.

57. Menciona o TVF que os dados apresentados pela contribuinte exibem que, no cálculo do incentivo do mês de janeiro de 2009, o custo dos veículos fabricados na Unidade de Camaçari foi de R\$ 202.255.744,56 e o valor líquido (excluídos o ICMS, a contribuição para PIS/PASEP e a COFINS) seria de R\$ 173.147.608,10.

58. Expõe ter sido constatado que a conta contábil “23B01A00” recebeu, em janeiro de 2009, lançamentos a débito e a crédito de R\$ 189.879.887,65 e R\$ 8.732.279,55, que geraram saldo de R\$ 181.147.608,10, tendo apresentado a contribuinte uma reconciliação para fins do incentivo, com ajustes contábeis de R\$ 5.973.818,92, além de outros dois acertos no total de R\$ 1.919.807,40, com os quais o custo no mês importou em R\$ 173.253.981,78.

59. O TVF aponta três problemas nos dados examinados: (i) os ajustes denominados “outros custos” e “veículos não elegíveis” não estão contabilizados, não restando, assim, patenteada a contabilização integral dos custos vinculados ao incentivo da Lei nº 9.440/97; (ii) os ajustes contábeis na conta “23B01A00” dizem respeito a veículos faturados que ainda se encontram no pátio da empresa, sendo que as receitas de vendas respectivas foi considerada no cálculo do incentivo, tendo a contribuinte considerado o correlato débito, mas não levou em conta o custo (crédito), o que aumentou as contribuições devidas; (iii) contabilização de custos pelo valor líquido (excluída a contribuição para o PIS/PASEP, a COFINS e o ICMS), enquanto o cálculo do incentivo deve ser realizado pelo valor bruto, não tendo a contribuinte exibido escrituração dos tributos de modo a permitir correta apropriação e dedução dos valores.

60. Complementa o TVF que a conta contábil “23B01A00” também é usada para escriturar custos dos veículos importados, cujos lançamentos indicam o centro “0664”, de São Bernardo do Campo, o que inviabiliza a verificação dos custos associados à filial de Camaçari (centro de custo “0667”).

61. Assevera que, em razão do exposto, a contabilidade da contribuinte não permite a identificação dos custos integrados de produção do estabelecimento incentivado, inviabilizando a apuração de créditos pelo método de apropriação direta, não podendo o método empregado pelo sujeito passivo ser considerado como apropriação direta, tal como disciplinado pelo art. 3º, §8º, I, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e nas IN SRF 404/2004 e 594/2005, pois não lastreado em sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, nem se trata do método de custeio por absorção.

62. Complementa o TVF que o emprego de dois métodos distintos para o cálculo de créditos infringe o ditame dos arts. 3º, §9º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, taxativos ao determinarem que “o método eleito deve ser um só, sendo aplicável a todo o ano-calendário”, bem como o do §8º deste artigo, que preconiza que o sujeito passivo deve optar por um ou outro método (determinação também gravada no programa Dacon mensal).

63. Destaca, também, que os insumos utilizados na industrialização são comuns aos veículos vendidos pelo estabelecimento em Camaçari no mercado interno e no externo.

64. Em face de todo o exposto, conclui que a apuração dos créditos vinculados ao custo dos insumos dos veículos fabricados pela contribuinte não pode ser aceita, pelo que a Fiscalização utilizou o método de rateio proporcional.

I.2.2. Créditos oriundos de outras fábricas:

65. O TVF anuncia que a unidade em Camaçari recebe, em transferência, insumos (tais como motor de transmissão, estamparia, dentre outros), produzidos pelos seus estabelecimentos situados em Taubaté e em São Bernardo do Campo e que são integrados aos veículos produzidos em Camaçari.

66. Notícia que, pelo método “Bill of material”, utilizado pelo estabelecimento incentivado, os créditos sobre estes insumos transferidos não são apropriados 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 realizada por meio de Notas Fiscal com código CFOP 6151 (Transferência de produção do estabelecimento), sendo que a base de cálculo do ICMS indicada nesta Nota observa o disposto no art. 39, II, do Decreto Estadual nº 45.490/2000 (RICMS/2000) 6, e, assim, são retiradas parcelas que foram incluídas no preço.

67. Ilustra a afirmação acima com um caso concreto e, em seguida, aduz que, pela sistemática adotada pela empresa, outros custos envolvidos na fabricação dos motores - tais como materiais indiretos (graxa, estopa, 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.

68. 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, o mesmo ocorrendo se tais insumos fossem adquiridos de uma empresa independente, pois no seu preço estariam encartados todos os custos e despesas que foram incorridos na fabricação.

69. 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.

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

70.1. extraiu-se do DACON segregado os valores de bens e serviços utilizados como insumos, de despesas com energia elétrica, com armazenagem e frete, bens do ativo permanente, assim como os valores de outras operações com direito a crédito, e, à soma destas rubricas, aplicou-se o percentual de 9,25%;

70.2. levantou-se as saídas de produtos fabricados pelos estabelecimentos em Taubaté e São Bernardo do Campo, para o que foram utilizados os CFOP vinculados à produção (5.101, 5.151, 6.101, 6.151 e 7.127), segregados por destinatário;

70.3. dividiu-se a saída para Camaçari pelo total das saídas, e, desta maneira, encontrou-se o percentual correspondente às saídas para a filial de Camaçari, que foi aplicado ao total dos créditos vinculados à produção das filiais em Taubaté e São Bernardo do Campo, e, assim, definiu-se o crédito relacionado à produção de peças fabricadas e que foram destinadas à filial de Camaçari, cuja correspondente importância foi transportada para o anexo C.

71. Ressalvou que a filial em Taubaté utilizou o CFOP 6.101 para emitir Notas destinadas à empresa Benteler Comp. Autom. Ltda, mas que, de acordo com resposta da contribuinte, as vendas destinadas a esta empresa têm natureza de revenda de mercadoria, pois não sofrem qualquer processo de industrialização, pelo que tais saídas foram excluídas do rateio da filial em Taubaté (33ª pág. Do TVF, primeiro parágrafo).

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

72. O TVF assinala que, pelo método do rateio proporcional, a parcela dos créditos comuns vinculados às receitas de vendas no mercado interno é assim definida: (i) soma-se as vendas do mercado interno e externo; e (ii) divide-se as vendas internas pelo total das vendas para obtenção do percentual de rateio; (iii) aplica-se este percentual ao total dos créditos vinculados a custos, despesas e encargos comuns e, assim, obtém-se a parte destes créditos relacionados às vendas no mercado interno.

73. Narra 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:

73.1. 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”;

73.2. 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;

73.3. 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

73.4. foram divididas as receitas das vendas internas pelo total das receitas, apurando-se o fator de rateio.

74. 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. Redução da receita de vendas no mercado interno:

75. 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.

76. 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, 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.

I.2.3.2. Erro na determinação da receita de vendas no mercado interno:

77. 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 os seguintes lançamentos que modificam o montante da receita bruta: (i) ajustes de veículos faturados que ainda estão no pátio do estabelecimento; e (ii) ICMS destacado na Nota Fiscal Eletrônica a título de substituição tributária, mas que, na realidade, trata-se de ICMS normal.

78. Quanto ao ponto inicial, salienta que, como os ajustes feitos no primeiro e no último dia de cada mês, com lançamentos a crédito e a débito (cujo histórico possui o texto “REVERSAO DE VENDAS NÃO EMBARC”) 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.

79. Relativamente ao segundo ponto, aduz que, conforme Convênio ICMS nº 51/00: (i) nas vendas de veículos novos, em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora “e a operação esteja sujeita a regime de substituição tributária em relação às demais vendas, a montadora deverá emitir nota fiscal, de faturamento direto, contendo, no campo informações complementares, o detalhamento das bases de cálculo relativas à operação do estabelecimento emitente e a operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição, seguidas das parcelas do imposto decorrentes de cada uma delas”; (ii) “a parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor”.

80. Explica que o Convênio visa a repartir o ICMS incidente nas operações de vendas de veículos do fabricante diretamente a consumidor final situado em outra unidade da federação, pois nesta operação, em que ocorre só uma circulação de mercadoria, inexistente substituição tributária, por não haver operação posterior a ser substituída (pelo que o imposto da venda do veículo ficaria todo para o Estado produtor) e que, em razão disto, o Convênio instituiu regime de partilha, em que “a base de cálculo do imposto é obtida a partir da aplicação de determinados percentuais, e, do total de ICMS apurado, parte fica com o estado de origem do produto e a outra parte com o estado de destino”.

81. Menciona que a própria Nota Fiscal emitida deixa claro que, na circunstância examinada, é normal – e não por substituição – a tributação pelo ICMS, o que exemplifica por meio da Nota Fiscal nº 165.291, cujo texto foi apresentado e abaixo transcrevo:

“FATURAMENTO DIRETO AO CONSUMIDOR. CONV ICMS Nº 51/00. ART. 304 DO RICMS/SP E CONV 58/2008. BASE CALC ICMS ORIGEM 40.989,55. ICMS ORIGEM 4.918,75 72,74000% BASE CALC. ICMS DESTINO : 15.571,16 ICMS DESTINO 1.868,54 27,53000 % BASE DE CÁLCULO. ICMS TOTAL 56.560,71 – CAMPOS DE ICMS SUBST USADOS P/ DEMONST ICMS A SER RECOL AO ESTADO DEST, ASSIM CONSIDERADO O EST. DO DISTR. CONV 58/08”.

82. Diz que, por não se tratar de substituição tributária, o valor destacado na nota fiscal não pode reduzir a receita de vendas, mas que, na conta contábil utilizada pela contribuinte, esta parcela é lançada a débito da conta de receita, reduzindo-a, o que, no cálculo do rateio proporcional, reduz o valor da receita de vendas no mercado interno, alterando o percentual que será aplicado aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

83. Realça que a própria contribuinte, na apuração da receitas de vendas para o cálculo do débito da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não considerou o valor destacado na nota a título de substituição tributária, excluindo somente o IPI da receita.

84. Conclui que os dois fatores acima inviabilizam a utilização da conta contábil “23A01A00LOCAL” para determinar a receita de vendas no mercado interno com vistas a definir o rateio proporcional.

85. O TVF também menciona que, nos termos da legislação aplicável, a receita bruta é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica e, no cálculo do incentivo da Lei 9.440, o contribuinte reconheceu a receita de vendas de acordo com as Notas Fiscais emitidas no mês e, consequentemente, apropriou os créditos correspondentes a estas vendas de acordo com a emissão de tais Notas; daí porque foi utilizada a receita de vendas apurada pela própria contribuinte quando do cálculo do incentivo fiscal da Lei 9.440, que está devidamente ajustada pelos cancelamentos, IPI e ICMS substituição tributária.

I.2.3.3. Erro na composição da receita de exportação:

86. O TVF expõe que, na receita de exportação, a contribuinte, além da venda de produtos fabricados pela filial em Camaçari, considerou as de “CKD” 7.

87. 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.

88. Menciona 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 21/11/2013, ocasião em que a intimada apresentou planilha identificando quais peças foram produzidas (e quais não) pela empresa (este relator não localizou nos presentes autos, nem no do processo administrativo nº 13502.721308/2013-14, este documento).

89. Exterioriza 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, o que inclusive foi observado pela contribuinte no cálculo do fator de rateio, em que considerou apenas as vendas de produtos fabricados no cômputo das vendas no mercado interno.

90. Aduz que a fiscalizada deveria adotar o mesmo critério para apurar as receitas de vendas no mercado interno e no externo e, assim, como não considerou as vendas no mercado interno de veículos importados (revenda), também não deveria incluir no cômputo das receitas de exportação a venda de CKD adquiridos prontos.

91. Conclui que “da forma como procedeu, a recorrente reduziu 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”.

92. Finaliza este item expondo que na apuração de ofício do fator de rateio, não serão incluídas as vendas de CKD relativamente aos quais a filial não efetuou qualquer industrialização, mas tão-somente àqueles em ela realizou alguma industrialização, para o que foi utilizada a informação prestada pela própria empresa.

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

93. O Termo de Verificação Fiscal 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 15/12/20048), mas apenas as realizadas a consumidores finais e tributadas sob alíquotas positivas.

94. Menciona que o art. 17, da Lei nº 11.033, de 21/12/20049, 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. Apuração do incentivo da Lei nº 9.440/97:

95. 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.

96. Elucida que as receitas de vendas no mercado interno (Anexo B) foram obtidas nos demonstrativos de cálculo apresentados pela contribuinte, atestados por amostragem pela Fiscalização e feitos a partir do valor da Nota Fiscal, com exclusão do IPI, do ICMS substituição tributária e das comissões pagas aos vendedores.

97. Aclara que os bens utilizados como insumos (Anexo C) foram levantados a partir das aquisições efetuadas pela contribuinte, conforme dados do SPED-Fiscal e também de planilhas demonstrativas do DACON segregado, entregue pelo sujeito passivo.

98. Esclarece, ainda, que foram aproveitadas as informações constantes da apuração feita pela fiscalizada (tanto no cálculo do incentivo, quanto no Dacon segregado, cujos valores foram conferidos com os registros contábeis) para a definição dos créditos da filial em Camaçari atinentes aos seguintes itens: (i) outros serviços utilizados como insumos; (ii) despesas com energia elétrica; (iii) armazenagem e frete; (iv) bens do ativo permanente, e (v) outras operações com direito a créditos.

99. Alude que, sobre a soma das operações citadas nos dois parágrafos anteriores, foi aplicado o percentual de 9,25% para obtenção dos créditos gerados diretamente pela filial em Camaçari, que foram adicionados aos créditos oriundos das filiais de Taubaté e São Bernardo do Campo, levantados aos moldes relatados nos itens 65 a 71 acima.

100. Relativamente ao fator de rateio, elucidou que: (i) foi considerada a receita de vendas no mercado interno apurada pela contribuinte (vide item 96 acima) para obtenção da receita bruta, da qual foram excluídos os montantes do IPI e do ICMS substituição tributária; (ii) as receitas de exportação foram apuradas a partir das Notas Fiscais emitidas (não tendo sido nesta rubrica considerada todas as receitas de exportações de CKD, mas apenas aquelas em que houve industrialização por parte da contribuinte).

101. Quanto ao demais, explica o TVF que procedeu à apuração do total de créditos, aplicou sobre este valor o fator de rateio encontrado acima e calculou os créditos cabíveis. Por fim, dos débitos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas no mercado interno foram abatidos os correlatos créditos apurados, e, por derradeiro, foram obtidos os montantes das contribuições devidas, que foram multiplicados por dois para definição do incentivo a que a contribuinte faz jus.

I.4. Da apuração do IPI:

102. Noticia o TVF que, após a apuração de ofício do crédito presumido de IPI, os valores do benefício sofreram redução, influenciando na apuração do saldo do imposto, o que resultou na exigência, de ofício, do IPI devido aqui tratada.

I.5. Dos Pedidos de Ressarcimento e das Declarações de Compensação:

103. Por fim, o TVF noticia que, em virtude do recálculo do incentivo ora analisado, conclui-se que, dos R\$ 891.905,837,91 requeridos pela contribuinte a título de ressarcimento de créditos de IPI atinentes aos 1º trimestre de 2009 ao 4º trimestre de 2011, apenas seria procedente a importância de R\$ 251.226.453,63 (vide tabela da penúltima lauda de reportado Termo). Particularmente no que se refere ao 3º trimestre de 2011, tratado nos correntes autos, o PER, apresentado no montante de R\$ R\$ 46.265.204,94, foi totalmente indeferido.

II. Da Manifestação de Inconformidade:

II.1. Da base de cálculo do benefício:

104. A recorrente diz que o incentivo aqui tratado corresponde, no regime da não-cumulatividade, ao dobro da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS efetivamente devidas em cada mês incidentes sobre o faturamento decorrente de suas vendas no mercado interno, inexistindo distinção da natureza ou origem das receitas componentes do faturamento.

105. Comenta os objetivos, sobre os quais já se discorreu no item 17 deste Relatório, da Lei nº 9.440/97 e alude que os benefícios listados nos nove incisos do art. 1º desta Lei 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.

106. 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 do valor destas contribuições que incidem sobre o faturamento, que deve ser o foco na interpretação do comentado incentivo.

107. Externa ser incontroverso que o faturamento, várias vezes citado no TVF, inclui 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.

108. 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 fala que, porquanto a Lei nº 9.440/97 determina que o benefício contendido corresponde ao dobro 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 imponha excluir do faturamento receitas que o integra, legal e materialmente.

109. Continuando, aduz que, consoante consta da EM nº 166, de 19/11/2009, houve significativa evolução do nível de empregos formais nas Regiões onde situadas as plantas da indústria automotiva beneficiada pela Lei nº 9.440/97 e que o desempenho das relações comerciais ligadas ao setor automotivo nestas localidades demonstra o acerto das medidas até então adotadas, pelo que os signatários de citada Exposição de Motivos justificaram a prorrogação da política instaurada por esta Lei.

110. 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, estendendo o prazo para fruição do crédito presumido analisado, que passou a ser calculado a partir do valor da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em cada mês, decorrentes de “vendas no mercado interno” (destaca a recorrente que, de acordo com o disposto em seu art. 3º, a Lei nº 12.218/2010 apenas passou a produzir efeitos ao 1º/01/2011).

111. 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 a de faturamento (receitas auferidas como resultado das vendas de mercadorias e/ou de prestação de serviços).

112. 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:

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

I - dois, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2011;

(...)

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

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

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

113. Conclui 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:

114. A recorrente diz 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”.

115. Em seguida, articula que o art. 1º, do Decreto nº 3.893/2001, bem como os arts. 112 e 135, dos RIPI/2002 e 2010, respectivamente, encerram disposição sem amparo no art. 11, da Lei nº 9.440/97 (nem nos demais dispositivos desta lei), que emprega a expressão “faturamento” ao se referir à base de cálculo da contribuição para PIS/PASEP e da COFINS a partir da qual deve ser calculado o crédito presumido de IPI.

116. Remete-se ao art. 99, do CTN10, e fala que se a lei, expressamente e sem restrição de qualquer natureza, preceitua que o faturamento é a base de cálculo das contribuições para fins de apuração do incentivo, descabe ao Decreto delimitar ou alterar o alcance do benefício legal em função da qual foi expedido.

117. 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:

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

118. Registra que a recorrente se enquadra na hipótese acima, 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 do valor dessas contribuições calculado sobre as vendas no mercado interno.

119. Articula que, segundo inclusive expresso na EM nº 166/2009, a instalação do estabelecimento da recorrente em Camaçari acrescentou e contribuiu com números ímpares para a participação do Estado da Bahia, a nível nacional, 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 manifestante tem como consequência direta da atividade de fabricação, montagem e venda de veículos, inclusive dos importados.

120. 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 desembarço dos bens, para ambos os mercados.

121. 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.

122. Expressa que vários dispositivos regulamentares estabelecem comandos cujos sentidos são aperfeiçoados mediante a integração entre os mercados interno e externo. Nessa diretriz, reproduz os seguintes artigos do Decreto nº 2.197/97:

“Art. 5º As ‘Montadoras de Veículos’ poderão realizar ‘Importações Diretas’ ou ‘Indiretas’, até 31 de dezembro de 1999, de ‘Veículos de Transporte’ com redução de cinquenta por cento do imposto de importação.

Parágrafo único. A redução prevista neste artigo não poderá resultar em pagamento de imposto de importação em valor inferior ao que seria devido mediante aplicação da alíquota correspondente constante da Tarifa Externa Comum.

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

(...)

III - isenção do adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante;

IV - isenção do IOF nas operações de câmbio realizadas para pagamento dos bens importados;

(...)

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.

(...)

Art. 9º. O valor total FOB das importações de matérias-primas e dos produtos relacionados nas alíneas ‘a’ a ‘h’ do inciso IV do art. 2º, procedentes e originários de países membros do MERCOSUL, adicionado às importações de ‘Insumos’ e ‘Veículos de Transporte’ com redução do imposto de importação, não poderá exceder, por ano calendário, o das ‘Exportações Líquidas’.

Parágrafo único. Será admitida, até 31 de dezembro de 1998, variação de até dez por cento, para mais ou para menos, na proporção a que se refere o caput deste artigo, para utilização ou compensação no ano calendário imediatamente seguinte.

Art. 11. No caso de ‘Newcomers’, as proporções a que se referem os arts. 7º a 10 serão calculadas tornando-se por base um período de cinco anos, considerando-se como primeiro ano o prazo entre a data do primeiro desembarço aduaneiro das importações com redução do imposto de importação de ‘Insumos’ ou de ‘Veículos de Transporte’ e 31 de dezembro do ano subsequente, findo o qual utilizar-se-á o critério do ano calendário.

Art. 15. A inobservância ao disposto neste Decreto sujeitará o ‘Beneficiário’ ao pagamento de multa de:

(...)

VI - 120% sobre o valor FOB das importações de ‘Insumos’ e de ‘Veículos de Transporte’, realizadas nas condições previstas no inciso II do art. 4º e no art. 5º, respectivamente, que exceder a proporção estabelecida no art. 9º;”

123. Adiante, fala que a autoridade fiscal respalda seu posicionamento na SCI COSIT nº 17/2012, que a recorrente reputa em desacordo com a interpretação literal imposta pelo art. 111, do CTN (que inviabiliza interpretação extensiva ou integração analógica), e cita que 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.

124. Historia que o art. 6º, VI, do Decreto nº 2.179/97, fixou o faturamento como base do incentivo analisado e que, em seguida, o art. 1º, do Decreto nº 3.893/2001, restringiu o benefício ao faturamento da venda de produtos de fabricação própria, limitação que a recorrente entende ilegal, mas que não figura no art. 1º-A, do Decreto nº 2.179/97, introduzido pelo Decreto nº 5.710, de 24/02/2006.

125. Consigna que o art. 2º, do Decreto nº 7.422, de 31/12/2010 (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, já que tal dispositivo faz menção aos beneficiários dos incentivos, dentre os quais se incluem as montadoras e fabricantes de veículos automotores.

126. Assevera que a manifestante é montadora e fabricante de veículos automotores e, portanto, 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, e que, também neste particular, inexistiria margem para interpretação que autorize a conclusão de estarem fora do âmbito do crédito presumido de IPI o faturamento auferido com a venda no mercado interno de veículos importados.

127. Reportando-se ao argumento, adotado pela já comentada SCI, de que o alcance da Lei nº 9.440/97 deveria ser definido no contexto em que editada (raciocínio a partir do qual concluiu que, por ser uma norma voltada ao desenvolvimento regional e intimamente relacionada ao aumento dos postos de trabalho afastaria o benefício em relação aos veículos importados), a recorrente repisa a impossibilidade de “interpretação extensiva ao se tratar de benefícios fiscais”, além do que pondera que, ao ativar porto marítimo para concretizar suas

operações de comércio exterior, estaria fomentando o desenvolvimento regional e proporcionando o aumento de postos de trabalho.

128. 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 manifestante, pois não há como prever que, se regulamentação houvesse, excluiria por completo os veículos importados.

129. Vitupera, ainda, a SCI no ponto em que conclui 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”.

130. A última desaprovação à enfocada SCI se dirige a ventilada analogia entre a Leis nº 9.826/99 e 9.440/97, pois, segundo a contribuinte, o benefício da primeira lei tem por base, na forma de seu art. 1º, §2º, o próprio IPI incidente na venda de veículos, o que não tem relação o benefício dos arts. 1º, 11 e 11-A da segunda lei, apurado sobre o faturamento, o que inviabiliza a comparação entre estes institutos. 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.

131. Destaca, ademais, que a SCI não vincula a manifestante, que não formulou o questionamento, de iniciativa da Coordenação-Geral de Fiscalização – COFIS e dirigido à Coordenação-Geral de Tributação - COSIT, sendo submetida, a princípio, a exame pela DITIP e pela COTEX e, por fim, aprovada pelo Coordenador-Geral da COSIT (ressalva, após reproduzir os arts. 82 e 85 a 87, do Regimento Interno da RFB, que, quando muito, a DITIP tem atribuição para elaborar projeto de atos administrativos ou atos normativos e de emitir pareceres, cabendo à COTEX supervisionar suas atividades).

132. Aduz, ainda, que, mesmo que obrigasse a ora defendente, a SCI somente poderia produzir efeitos 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.

133. Finalizando este tópico, diz carecer de respaldo legal e ser resultado de errônea interpretação a conclusão do TVF (págs. 9 e 13) e do item 26 da SCI nº 17/2012 no sentido de que o incentivo abordado nos presentes autos recairia apenas sobre as vendas de produtos de fabricação própria no mercado interno e de que na apuração do incentivo não poderiam ser consideradas as vendas de veículos importados.

II.3. Da alegação de exatidão dos critérios adotados para a apuração dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS:

134. Fala a recorrente que, segundo a legislação disciplinadora do benefício contido, receitas não decorrentes de vendas no mercado interno não devem ser computadas na apuração dos valores a recolher da contribuição para PIS/PASEP e da COFINS e, assim, devem ser desconsiderados os custos, as despesas e os encargos vinculados a estas receitas.

135. Advoga que, até a edição da Lei nº 12.218/2010, com vigência a partir de 01/01/2011 e que incluiu à Lei nº 9.440/97 o art. 11-A, inexistia disposição legal ou regulamentar (Decreto nº 2.179/97) que determinasse a opção por um dos métodos para a apuração dos créditos e dos créditos das contribuições, e, em relação ao período posterior ao início da vigência daquela lei, verificar-se-ia a correção do procedimento adotado pela manifestante, conforme orientado pela IN SRF nº 404/2004, cujo art. 21 reproduziu.

136. Consigna que, por força da Lei nº 9.440/97, está obrigada, na apuração do incentivo analisado, a segregar os créditos atinentes às vendas no mercado interno daqueles relativos às exportações e frisa que, como apenas parte de suas receitas está sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (sobre as vendas no mercado interno, com exclusão das exportações), um dos procedimentos objeto da IN SRF nº 404/2004 é no sentido da utilização do método de apropriação direta para a apuração do crédito decorrente de encargos comuns.

137. Sustenta que o art. 40, da IN SRF nº 594/2005, que reputa tecnicamente mais apropriada, elucidou a correta forma da apuração dos créditos pela apropriação direta (a contribuinte destaca a expressão “aplicação de critérios de apropriação por rateios que dêem uma adequada distribuição dos custos comuns”, constante do inciso I, §1º, deste artigo).

138. Diz que “o legislador ofertou ao contribuinte, a utilização de métodos de rateio que pudessem, de forma mais adequada, segregar os custos comuns em seu processo de produção, por entender que mesmo com a adoção de uma contabilidade coordenada e integrada, utilizando o custeio por absorção, nem todos os custos, despesas e encargos são passíveis de rateio direto ao produto”.

139. Articula que “a apropriação direta com a utilização do método de custo real de absorção, procedimento que adotou, é respaldada por normas da própria autoridade fiscal, inexistindo base legal para que a Fiscalização exija o método de rateio proporcional, com desprezo daquele igualmente permitido pelas normas complementares”.

140. E assevera que, na forma dos arts. 108 e 111, ambos do CTN, é desautorizado o uso de analogia para impor à manifestante um só dos métodos previstos nas nupercitadas normas para a apuração de créditos das contribuições, quando há dois permitidos.

141. Pelo exposto, por entender inexistir norma que discipline critério específico de apuração das contribuições ou que vede o método por ela adotado para segregar os créditos relativos aos custos e despesas e os débitos decorrentes das receitas de vendas no mercado interno, a manifestante se insurge, relativamente ao período de Janeiro/2009 até Dezembro/2010, em que não vigorava a Lei nº 12.218/2010, contra a desconsideração do método por ela adotado, e pugna pelo restabelecimento de escrita fiscal original do IPI e pela reconstituição do “Anexo A”, que acompanha a autuação, mas ressalva que sua insurgência é no sentido de

haver autorização para o emprego da apropriação direta, com a utilização do custo real de absorção, com o rateio dos custos comuns, consagrado na IN SRF nº 594/2005.

II.4. Da alegação de inoccorrência de erro no método para determinação dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS:

142. A defendente argúi que a Lei nº 9.779/99 não teria aplicabilidade no cálculo do incentivo de que trata a Lei nº 9.440/97.

143. Comenta que, como afirmado na 14ª lauda do TVF, a recorrente, por ser beneficiária do incentivo aqui examinado, deve apurar a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS de modo segregado no estabelecimento em Camaçari, em contraposição à regra geral de apuração centralizada na matriz. Tal assertiva a recorrente tem por correta, porque, por estar submetida à Lei nº 9.440/97, deve apurar estas contribuições de forma específica e singular.

144. Assegura ser distinto o cálculo das contribuições a que está submetida a matriz (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), que não está habilitada ao incentivo da Lei nº 9.440/97, e o do benefício fiscal previsto nesta Lei, que utiliza subsidiariamente apenas dois parágrafos das normas gerais de citadas contribuições.

145. Julga impertinente a afirmação, contida na 17ª lauda do TVF, de que a manifestante deveria “adotar o método de rateio proporcional que fora empregado pela matriz para apuração do PIS e da COFINS” (43ª lauda, penúltimo parágrafo, do recurso), pois a filial está submetida a regra própria e específica que excepciona a regra geral que vincula a apuração de suas contribuições à matriz.

146. Sustenta que “Não socorre o despacho decisório a circunstância de a Requerente ser estabelecimento filial e o crédito em relação a determinado insumo ser calculado de uma forma pela matriz e de outra por ela. A questão não é de lógica ou de razoabilidade, como aduz o TVF, mas sim de ordem legal”.

147. Afirma que um aspecto é a apuração das contribuições pelo estabelecimento da manifestante e outro é a quantificação das mesmas contribuições em relação à pessoa jurídica da qual ele é parte integrante como filial.

148. Exemplifica que, na apuração das contribuições não-cumulativas, que serão integradas aos resultados da matriz com o das demais filiais, podem ser apropriados créditos atinentes a custos, despesas e encargos dos produtos exportados, enquanto na apuração do crédito presumido de IPI somente podem ser computadas as vendas no mercado interno (o que exclui as exportações).

149. Fala que o método “Bill of material” atende à apropriação direta, com a utilização de custo real de absorção conforme sistema de contabilidade integrada e coordenada com a escrituração, pois apura os créditos relativos aos custos com a aquisição de insumos para a fabricação de veículos faturados pelo estabelecimento incentivado por numeração de cada chassi, listando todas as peças e componentes que integram cada veículo faturado.

150. Ventila que desrespeitaria “a Lei nº 9.440/97, sendo ainda materialmente impróprio, caso tivesse adotado o mesmo método pelo qual optou o estabelecimento matriz”, pois há custos, despesas e encargos que são inerentes à matriz, mas não ao estabelecimento situado em Camaçari (45ª lauda, terceiro parágrafo, da Manifestação de Inconformidade) e assevera a defendente que o método por ela adotado está em conformidade com o art. 3º, §8º, das Leis nº 10.637/2002 e

10.833/2003 e “encontra pouso na Instrução Normativa RFB (sic) nº 594/2005, sem contestação”.

151. Pondera que se, consoante mencionado na pág. 21, do TVF, a aplicação do “BOM” segrega os custos de produção do estabelecimento em Camaçari daqueles de outras filiais, a fim de permitir a correta aferição do crédito presumido de IPI examinado, eventuais divergências quanto aos critérios para apuração dos gastos indiretos (como, no caso, da energia elétrica) não têm “o condão de contaminar por completo o procedimento adotado pela Requerente”.

152. Com fundamento no art. 16, §5º, do Decreto nº 70.235/72, requereu, por motivo de força maior, a posterior juntada de laudo técnico de natureza contábil, já em elaboração, que visa a comprovar a consistência, do ponto de vista dos princípios contábeis, do método empregado pela manifestante para a apuração do benefício aqui tratado e, desde logo, juntou declaração, firmada por um de seus diretores e por seus contadores, de que a defendente possui e mantém contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, que permite apurar o referido incentivo mediante o método de apropriação direta.

153. Diante das razões esposadas, assevera ser “impróprio o levantamento realizado pela Fiscalização para a quantificação dos créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos suportados pela Requerente, tomando em consideração o método de rateio proporcional pelo qual optara o estabelecimento Matriz, para fins de apuração do valor das contribuições que irão compor a base do crédito presumido de IPI a que faz jus a Requerente” (47ª Lauda, quarto parágrafo, da Manifestação de Inconformidade).

II.5. Quanto aos créditos originados de outros estabelecimentos:

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

156. Diz que são divergentes os dispositivos regulamentares acima, pois enquanto o primeiro determina a atualização monetária do custo, o segundo não contempla essa majoração e menciona que, como a manifestante está situada no Estado da Bahia, submete-se à legislação emanada do sujeito ativo ao qual está jurisdicionada e, neste sentido, 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.

157. Aponta que os signatários do TVF têm entendimento mais liberal e extensivo quanto à interpretação do que se deve considerar custo, despesa ou encargos para fins de apuração de créditos da contribuição (acolhendo créditos sobre graxa, estopa, serviços não especificados e despesas com frete/armazenagem), quando é notório que a RFB adota conceito restritivo de insumo [exemplifica o fato com o acolhimento créditos com frete entre estabelecimentos da mesma empresa (item 5.5., do TFV), não admitido pela RFB].

158. Encerra o assunto afirmando que a adoção da apropriação direta, com utilização do método de custo real de absorção (aqui consistente no emprego do Bill of material”) é mais acertada e condizente com a legislação a que está imperativamente submetida.

II.6. Do erro no cálculo da receita bruta:

159. Neste item, a recorrente defende que a exclusão de tributos não-cumulativos, que por ela são recuperáveis, seria coerente com o método de apropriação direta para determinação dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

160. Expõe que a Fiscalização verificou que a manifestante contabiliza o custo dos veículos pelo valor líquido, excluídos os impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) 11 e que na determinação da receita bruta foram também excluídos os tributos recuperáveis, mantendo-se, assim, o mesmo critério usado para o cálculo dos créditos relativos às contribuições.

161. Ademais, tem como 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 outra parcela que não o integre.

162. 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.

163. Giza 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. 111, 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”.

164. Reporta-se à repercussão geral em torno da questão, declarada nos RE nº 574.706-9 e nº 592.616, bem como à concessão de medida cautela na Ação Direta de Constitucionalidade nº 18.

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

II.7. Da contestação da alegação de erro na determinação da receita de vendas no mercado interno:

166. Quanto aos ajustes de veículos faturados, mas que não deram saída do estabelecimento, externa 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 “conjeturar 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”.

167. Ademais, faz críticas à exclusão do ICMS relatada nos itens 79 a 82 acima, pois reputa que a Fiscalização teria interpretado de modo inusitado o Convênio ICMS nº 51/2000.

168. Diz que a própria Fiscalização expõe, na pág. 28 do TVF, que supradito Convênio objetiva estabelecer repartição, com a unidade da Federação de destino, de uma parte do ICMS (suportado pelo destinatário) que integralmente seria devido à unidade da Federação em que situada a montadora-remetente e que, para tanto, consoante registrado pela Fiscalização na 29a. lauda do TVF, o citado Convênio “atribuiu ao fabricante de veículos a condição de contribuinte substituto, obrigado a reter e recolher o valor que corresponde à unidade da Federação de destino”.

169. No intuito de eliminar quaisquer dúvidas de suas assertivas, a recorrente reproduziu as seguintes disposições de citado Convênio:

“Cláusula primeira Em relação às operações com veículos automotores novos, constantes nas posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadoria/Sistema Harmonizado - NBM/SH, em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, observar-se-ão as disposições deste convênio.

§ 1º O disposto neste convênio somente se aplica nos casos em que:

I - a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação;

II - a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos.

§ 2º A parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor.

(...)

Cláusula Segunda. Para a aplicação do disposto neste convênio, a montadora e a importadora deverão:

I - emitir a Nota Fiscal de faturamento direto ao consumidor adquirente:

a) com duas vias adicionais, que, sem prejuízo da destinação das demais vias prevista na legislação, serão entregues:

1. uma via, à concessionária;
2. uma via, ao consumidor;

b) contendo, além dos demais requisitos, no campo ‘Informações Complementares’, as seguintes indicações:

1. a expressão ‘Faturamento Direto ao Consumidor - Convênio ICMS Nº 51/00, de 15 de setembro de 2000’;
2. detalhadamente as bases de cálculo relativas à operação do estabelecimento emitente e à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição, seguidas das parcelas do imposto decorrentes de cada uma delas;
3. dados identificativos da concessionária que efetuará a entrega do veículo ao consumidor adquirente;

II - escriturar a Nota Fiscal no livro próprio de saídas de mercadorias com a utilização de todas as colunas relativas a operações com débito do imposto e com substituição tributária, apondo, na coluna ‘Observações’ a expressão ‘Faturamento Direto a Consumidor’.

(...)

Parágrafo único. A base de cálculo relativa à operação da montadora ou do importador que remeter o veículo à concessionária localizada em outra unidade federada, consideradas a alíquota do IPI incidente na operação e a redução prevista no Convênio ICMS 50/99, de 23 de julho de 1999, e no Convênio ICMS 28/99, de 09 de junho de 1999, será obtida pela aplicação de um dos percentuais a seguir indicados sobre o valor do faturamento direto a consumidor, observado o disposto na cláusula seguinte:

(...)

II - veículo saído das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou do Estado do Espírito Santo para quaisquer unidades federadas, bem como veículo saído das regiões Sul e Sudeste para essas mesmas regiões, exceto para o Estado do Espírito Santo:

(...)”.

170. Conclui que o entendimento fiscal usado para “glosar a exclusão” do ICMS calculado e retido por substituição tributária da receita de vendas da recorrente contraria o Convênio ICMS nº 51, de 2000, sendo, portanto, improcedente.

II.8. Da irrisignação no tocante à alegação de erro na composição das receitas de exportação:

171. A recorrente diz que o TVF, em sua pág. 30, 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 21/11/2013 e acolhida pela Fiscalização”.

172. Ratifica que o CKD corresponde a kit composto por diversas partes necessárias à montagem de veículos, que são produzidas tanto pelos fornecedores como pela manifestante, que pela recorrente 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”.

173. Alude que “Segundo a Fiscalização, no cálculo do rateio que entendeu seria o correto, foram excluídas as receitas do que equivocadamente considerou como sendo simples revenda, pois ainda a seu ver, a definição do rateio é importante para a adequada distribuição dos créditos das contribuições, sendo que estes estariam vinculados aos custos de industrialização”, o que a recorrente tem por incorreto “pois o direito ao crédito das contribuições é oriundo dos custos, despesas e encargos necessários à atividade da Requerente, não somente aqueles decorrentes da industrialização, mas todos aqueles relacionados ao faturamento ou às receitas de vendas no mercado interno”.

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

175. A contribuinte especula que, conforme art. 40, do Ato das Disposições Transitórias da CF/88, a Zona Franca de Manaus 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 (recepcionado pela ordem constitucional, consoante decidido na ADI nº 2.348 MD/DF), 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”.

176. Exterioriza que o art. 5º, I, da Lei nº 10.637/2002, e o art. 6º, I, da Lei nº 10.833/2003, determinam, respectivamente, a não incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas de exportação; logo, julga correta e legal a exclusão das vendas realizadas para destinatários localizados na Zona Franca de Manaus, equiparadas a exportação.

II.10. Da alegação de equívocos nos cálculos constantes da exigência fiscal e do pedido de juntada de documentos após a Manifestação de Inconformidade:

177. A recorrente enuncia que a autoridade fiscal incidiu em quatro equívocos na metodologia por ela mesma eleita, os quais resultariam na incorreção dos valores lançados: (i) um, relativo aos veículos faturados que não deram saída do estabelecimento da manifestante; (ii) outro, relacionado à afirmação de que a contribuinte cometeu erro ao adotar a receita líquida no rateio; (iii) o terceiro engano

consistiria na não-consideração, pela Fiscalização, de todas as saídas do estabelecimento de Camaçari; e (iv) o último, a não adoção da totalidade dos CFOP de vendas de mercadorias e dos de revenda.

178. Acerca do primeiro aspecto, aduz que a “a Fiscalização se equivoca ao afirmar, no TVF, fl. 22, que, em relação aos veículos já faturados, mas que não deram saída do estabelecimento da Requerente, ‘a receita da venda desses veículos foi considerada no cálculo do incentivo. Ou seja, o contribuinte considerou a receita (débito), mas não considerou o custo (crédito), aumentando (sic) ‘o PIS e COFINS devidos’” e que “A improcedência de tal afirmação pode ser verificada da Resposta da Requerente nº 5, de 16/12/2013, referente ao Termo de Intimação recebido em 21/11/2013”.

179. Sustenta que, do arquivo resumo do SPED relativo ao mês de janeiro de 2009, preparado pela recorrente a partir do sistema FIRS e exemplo de Bill of material, adotado pela Fiscalização como amostra, seria possível se constatar que os ajustes de “revenue recognition”, atinentes a veículos faturados e não entregues, considerados pela manifestante no referido mês se vinculam a períodos anteriores, tratando-se de veículos cuja receita foi reconhecida no mês analisado, mas anteriormente faturados.

180. Afirma que, dado o acima exposto, “a base para cálculo do custo de veículos vendidos foi ajustada com o objetivo de não considerar créditos em duplicidade, já que, sendo o PIS/COFINS e o incentivo calculado com base nos veículos faturados, os créditos correspondentes aos custos também seguem o mesmo critério. Logo, tais custos já teriam sido apropriados em períodos anteriores para fins de apuração de PIS/COFINS”.

181. Sobre o segundo ponto, relembra que, na apuração dos créditos presumidos de IPI, elegeu o método da apropriação direta e que somente para os encargos comuns, realizou rateio (como previsto na IN SRF 594/2005) e menciona que “a legislação aplicável à matéria, quando da adoção da apropriação direta, autoriza a apropriação por rateio para os custos comuns, sem contudo impor a adoção da receita líquida (sic) para tanto, diferentemente do que se dá quando da eleição do método do rateio proporcional”.

182. Realça que foi a própria Fiscalização que, ao eleger determinadas saídas para a aplicação de seu rateio proporcional, deixou de adotar a receita bruta, imposição esta não aplicável à manifestante, que usou a apropriação direta para apuração do benefício.

183. O terceiro suposto engano cometido pela Fiscalização está no fato de que, no cálculo da proporção de créditos gerados no estabelecimento incentivado, constante do Anexo “D” do TVF, foram eleitas apenas as seguintes operações: (i) Vendas no Mercado Interno; (ii) Vendas para ZFM; (iii) Exportações - Produção e Exportação – CKD.

184. Diz que, contrariamente ao “mencionado no TVF, pág. 33, 3º parágrafo, foi utilizado, tanto para o denominador quanto para o numerador do fator, a receita de vendas de veículos incentivados extraída do ‘Anexo A - Venda de veículos nacionais incentivados’, fornecida pela própria manifestante e não aquela registrada nos livros fiscais de saídas”. E pondera que, uma vez que a Fiscalização seguiu nova metodologia para calcular o incentivo, no denominador do fator deveria ter considerado o livro de saídas (e não ter apenas selecionando as vendas sujeitas ao incentivo).

185. Aponta que, tal como feito no cálculo do rateio proporcional de créditos de Taubaté e São Bernardo do Campo, deveriam ser consideradas outras operações de saída para compor o denominador do cálculo do rateio, tais como: “TRANSFERENCIA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO (CFOP 5.151/6.151), TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQ. RECEB. TERCEIROS (CFOP 5.152/6.152), VEN. MERC. ADQ/REC TER MERC SUJ. REG. ST, SUBSTITUTO”, pois, ao se considerar a totalidade de créditos informados no DACON, foram também considerados créditos relacionados às demais operações exercidas pela filial (como transferências de peças para o mercado de reposição da Filial em Pirajá).

186. A recorrente apresentou, para o mês de janeiro de 2009, quadro demonstrativo das diferenças entre os fatores atingidos a partir das duas metodologias.

187. Na seqüência, a recorrente indica o quarto equívoco no levantamento da Fiscalização, consistente nos seguintes aspectos: (i) não adoção da totalidade dos CFOP de vendas de mercadorias produzidas; e (ii) não adoção de CFOP de revenda. Tais circunstâncias a recorrente pretende evidenciar mediante pronunciamento de empresa de consultoria contábil que assim aponta, por amostragem em relação ao mês de janeiro de 2009, os reflexos dos dois pontos referenciados no trabalho fiscal (fls. 95/96):

187.1. no rateio dos créditos de insumos oriundos das Unidades em Taubaté e em São Bernardo do Campo, teriam sido detectados dois equívocos na seleção de CFOP: (i) para a filial em Taubaté, não teriam sido consideradas as vendas para Benteler Componentes Automotivos Ltda referentes a mercadorias industrializadas em terceiro por encomenda da FORD (CFOP 6.101); (ii) para a filial em São Bernardo do Campo, não teriam sido consideradas as vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária do ICMS (CFOP 5.401 e 6.401) e as vendas de mercadorias produzidas destinadas à ZFM e à Área de Livre Comércio (CFOP 6.109).

187.2. a não-inclusão dos mencionados CFOP resultam em uma maior proporção das saídas para Camaçari em relação às vendas totais, aumentando os valores dos créditos a serem transferidos para a apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o que diminui a base de cálculo do incentivo;

187.3. no mencionado rateio, foram considerados os CFOP relativos a vendas de mercadorias produzidas no estabelecimento, tendo sido ali considerados créditos comuns às atividades de revenda e de produção (como energia elétrica e frete), o que teria distorcido a alocação de créditos para Camaçari, que considera créditos comuns (produção e revenda) e apenas parte das vendas (produção), aumentando os valores transferidos para esta filial.

188. A recorrente protestou pela oportuna juntada de laudo em relação aos demais períodos da autuação.

II.11. Do pedido de diligência:

189. O sujeito passivo requereu, com espeque no art. 30, do Decreto n.º 70.235/72 c/c os arts. 36 e 57, caput e inciso IV, do Decreto n.º 7.574/2011, a realização de diligência, no sentido de demonstrar que: (i) a apropriação direta, com uso do método de custo real de absorção, permite a apuração do crédito presumido de IPI da Lei n.º 9.440/97; (ii) o método utilizado pela Fiscalização não permite auferir este incentivo. Nomeou assistente técnico para a diligência e formulou os seguintes quesitos:

189.1. tendo em vista que a recorrente mantém contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, esclarecer se o critério da apropriação direta com a utilização do método de custo real de absorção permite apurar, adequadamente, segundo as normas contábeis, o crédito presumido de IPI da Lei nº 9.440/97;

189.2. se os critérios do rateio em relação aos custos comuns utilizados pela manifestante atendem aos critérios previstos pela IN/SRF nº 594/2005.

190. Ademais, pugnou pela posterior juntada de pareceres técnicos contábeis que objetivam o exame da contabilidade da recorrente de custo integrada e dizer se ela atende as práticas e aos princípios de contabilidade, bem como sobre os cálculos do levantamento fiscal (fundamentou esta pretensão no art. 16, §5º, do Decreto nº 70.235/72, por motivo de força maior, pois já pleiteou a elaboração do documento à empresa de consultoria, mas sua conclusão exige mais que os 30 dias de prazo para Manifestação de Inconformidade).

II.12. Do pedido final:

191. Ao final, a recorrente pleiteou: (i) a posterior juntada de documentos; (ii) a realização de diligência; e (iii) a homologação integral dos débitos compensados, cuja suspensão de exigibilidade requereu com fundamento no art., 151, III, do CTN.

III. Do primeiro Parecer Técnico:

192. Por meio de petição de fls. 180/182, entregue aos 10/04/2014, a contribuinte:

192.1. requereu a juntada de Parecer Técnico, fls. 183/197, por intermédio da pretende comprovar a existência de equívocos cometidos pela Fiscalização e em função do qual requer seja declarada totalmente improcedente a autuação, ou, se assim não entender este Colegiado, ao menos seja determinada a realização de diligência solicitada na Manifestação de Inconformidade, cuja necessidade teria restado corroborada em razão deste Parecer;

192.2. solicitou a autorização para posterior juntada, assim que finalizado, de outro Parecer, naquela ocasião em elaboração, por meio do qual objetiva evidenciar que tem contabilidade coordenada e integrada para utilização do método de apropriação direta na apuração do incentivo discutido e da correção do procedimento adotado pela suplicante.

193. O Parecer de fls. 183/197 contextualiza a autuação e, em seguida, ressalva que a análise feita pela empresa de consultoria se baseou em documentos, fatos e informações prestados pela contribuinte (que se alterados poderiam implicar a modificação das conclusões do Parecer Técnico), cuja precisão e completude solicitou fossem confirmados.

194. Avante, registra que a Fiscalização, no rateio que fez, deixou de adotar a relação percentual da receita bruta e, na verdade, elegeu determinados CFOP.

195. Consigna que, no cálculo da proporção das saídas das filiais da contribuinte em Taubaté e em São Bernardo do Campo para a filial em Camaçari, existiriam dois equívocos: (i) filial em Taubaté: não teriam sido consideradas as vendas para a empresa Benteler Componentes Automotivos Ltda atinentes a mercadorias industrializadas em terceiro por encomenda da Ford; e (ii) filial em São Bernardo do Campo: não teriam sido consideradas vendas de mercadorias

produzidas sujeitas a substituição tributária do ICMS (CFOP 5.401 e 6.401), tampouco vendas de mercadorias produzidas destinadas à ZFM.

196. Destaca que a não-consideração dos CFOP acima acarretou a elevação da proporção das saídas para Camaçari em relação às vendas totais, reduzindo o benefício (ao Parecer, foi juntada planilha relativa ao mês de janeiro/2009 e quadro resumo dos anos de 2009 a 2011, além de diversos anexos, que diz estarem embasados em informações do Sped Fiscal, contendo a relação entre as transferências para Camaçari e todos os CFOP de produção de São Bernardo do Campo e Taubaté e o recálculo dos créditos transferidos por estas duas filiais).

197. Em seguida, o Parecer Técnico discorre sobre o cálculo dos créditos da filial de Camaçari feito pela aplicação, sobre a totalidade dos créditos, apurados pela FORD, da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS referentes à produção de veículos, da relação percentual entre as receitas da filial em Camaçari com a venda local de veículos por ela produzidos (excluídas, portanto, as receitas de exportações e as receitas de veículos importados) e o total das receitas da FORD e diz que, considerando os créditos da filial em Camaçari levantados segundo esta metodologia, foi encontrada, nos anos de 2009 a 2011, a diferença total de R\$ 457.647.363.

198. Externa o Parecer Técnico que a correta aplicação do rateio proporcional pela receita bruta depende da verificação desta grandeza na contabilidade, mas, como a Fiscalização considerou as informações contidas no DICON, foi feito o rateio proporcional descrito no parágrafo antecedente para se aproximar o máximo possível das premissas da autuação.

199. Ao final, sintetiza que: (i) ao adotar determinados CFOP para determinar os créditos referentes a bens e mercadorias transferidos de outras unidades para a filial em Camaçari, a fiscalização teria se equivocado no cálculo; e (ii) ainda que assim não fosse, ao optar pela adoção de CFOP, a fiscalização estaria contrariando as conclusões do próprio TVF, pois a legislação da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS impõe que o método de rateio seja aplicado com a utilização de relação percentual da receita bruta.

IV. Do segundo Parecer Técnico:

200. À fl. 322 consta petição, protocolizada aos 14/07/2014, por meio da qual é solicitada a prorrogação, por mais 60 (sessenta) dias, do prazo para entrega do segundo Parecer Técnico, que, posteriormente, foi enviado aos 17/09/2014, fls. 326/327, através da petição acostada às fls. 328/406, que requereu a desconstituição do Despacho Decisório recorrido.

IV.1. Questões iniciais, afirmação de existência de sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade e de adoção do método de apropriação direta:

201. Inicialmente, o Parecer de fls. 328/406 relata, brevemente, as atividades da FORD, sua estrutura no Brasil e a produção/importação de veículos da empresa nos anos de 2009, 2010 e 2011 e, além disto, resume o contexto da autuação e faz a mesma observação do final do item 193 acima.

202. Adiante, registra que o Parecer Técnico objetivou: (i) entender os sistemas adotados pela contribuinte e constatar a integração e a coordenação dos sistemas de custeio com a contabilidade da empresa, com a realização de testes; (ii) examinar a legislação do incentivo e do caso concreto da FORD; e (iii) rever os

cálculos da Ford “referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2011, que foram objeto de questionamento fiscal” (item “3. Escopo”).

203. Em seguida, discorre longamente sobre os sistemas utilizados pela FORD para o controle e o registro de suas operações de aquisição de materiais produtivos (inclusive importados) e intermediários e de peças/acessórios, tendo apresentado testes relativos às aquisições de materiais produtivos e intermediários [itens 5.1.1 e 5.1.2 (e subitens) do Parecer].

204. Na sequência, diferencia custos de despesas e apresenta as seguintes classificações de custos:

204.1. quanto à apropriação: (i) custos diretos, os apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque possível a mensuração objetiva do valor consumido nos produtos (exemplo clássico: matéria-prima); e (ii) custos indiretos, os cuja apropriação aos diferentes produtos depende de cálculos, rateios ou estimativas (exemplos clássicos: depreciação de produtos utilizados na fabricação de mais de um produto, gastos com limpeza, etc);

204.2. acerca dos níveis de produção: (i) custos fixos, aqueles cujos valores não se alteram em função do volume de produção; (ii) variáveis, os que se modificam em função deste volume; e (iii) semifixos ou mistos, os que não se modificam desde que a produção se mantenha em determinada faixa.

205. Alude que há diferentes processos para apuração de custos, dentre os quais: (i) custeio variável: contabilização dos custos fixos diretamente em conta de participação de resultado e dos variáveis apenas quando vendidos os produtos fabricados; (ii) custeio padrão: registro dos gastos por valores estimados de cada produto (e não pelos efetivamente incorridos); e (iii) custeio por absorção: rateio de todos os custos (fixos e variáveis) em cada fase da produção (pág. 33, do Parecer Técnico).

206. Narra o Parecer que as pessoas jurídicas devem adotar o custeio por absorção em atendimento ao art. 177, da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, que determina, dentre outras questões, que a escrituração da companhia deve ser mantida em registros permanentes, com observância de métodos e critérios uniformes ao longo do tempo, e registrar as mutações patrimoniais de acordo com o regime de competência.

207. Reporta-se: (i) ao Princípio da Competência aos moldes dispostos no art. 9º, da Resolução CFC nº 750, de 29/12/1993, que estipula o reconhecimento das transações e outros eventos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento e a simultaneidade da confrontação das receitas e das correlatas despesas; (ii) ao Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis, em razão do qual devem ser diferidos os gastos que proporcionarão receitas futuras na medida em que tais receitas sejam auferidas; e (iii) ao Princípio da Realização da Receita, segundo o qual “A receita é considerada realizada, e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento”.

208. Conclui que os gastos incorridos em contas de resultado devem ser reconhecidos conjuntamente com as receitas de venda, motivo por que a legislação societária usa o custeio da absorção e registra que a legislação tributária estabelece que a apuração do lucro real deve ser precedida da apuração do lucro líquido de cada

período de apuração com a observância das leis comerciais (artigo 247, do RIR/99), pelo que, também para fins tributários, as empresas devem adotar o custeio por absorção.

209. Depois, passa a arrazoar sobre as disposições contidas nos arts. 289 a 297 do RIR/99, que dispõe sobre “Custos de Bens e Serviços” da pessoa jurídica e, na sequência, sobre o sistema de custeio da FORD.

210. Sustenta que a empresa possui sistemas e rígido controle da quantidade de materiais e valores dos materiais produtivos (matérias-primas) e intermediários (demais bens do processo produtivo não encaixados no conceito de matérias-primas), e que tais sistemas têm interface com a contabilidade, o que possibilita que todas as suas operações sejam anotadas nos livros societários.

211. Expõe que a contribuinte efetua o registro dos materiais produtivos e intermediários por intermédio de “lançamento a débito em conta de Ativo (estoque) com base no valor da nota fiscal de aquisição, líquido dos tributos recuperáveis” e que, em contrapartida, “escritura a obrigação de pagar em conta de Passivo”.

212. Descreve teste exemplificativo feito para evidenciar a existência de controle das quantidades de matérias-primas em estoque e as de produtos em elaboração.

213. Observa que, após a sua utilização na fabricação dos veículos, a FORD escritura os valores das matérias-primas em conta contábil de produtos acabados por meio de redução da conta de produtos em elaboração e que, por ocasião da venda do veículo, a correspondente receita é consignada em conta de resultado do exercício, o que também faz para o custo das matérias-primas (reconhecidos na conta contábil de resultado “23B01A00 – Custo Veículos-Revend/Cons”, em que os custos das peças são escriturados pelo valor do último pedido de compras na data da fabricação do veículo, sendo que a diferença entre o custo de aquisição constante das notas fiscais e o do valor do pedido é reconhecida na conta contábil 24A01).

214. Afirma que o “BOM” é obtido pela contribuinte mediante relatórios extraídos do sistema FIRS, sendo que, como a diferença entre o efetivo custo de aquisição e o valor do pedido é escriturada em conta de resultado, o custo das matérias-primas dos produtos vendidos é reconhecido pelo seu efetivo valor de aquisição.

215. Diz que os custos indiretos (gastos com energia elétrica, armazenagem, fretes, depreciação e mão-de-obra) são registrados em conta de resultado do exercício e que, para expurgar o montante pertinente aos veículos não vendidos “a Empresa, com base em critérios de rateio, determina a parcela de custo correspondente a tais veículos e realiza a escrituração a débito em conta de ativo e a crédito em conta de resultado” (58ª Lauda do Parecer Técnico), objetivando estes lançamentos a ativação dos gastos de produtos fabricados mas não vendidos, procedimento este que, consoante a empresa de consultoria, observa os princípios citados no item 207 acima e relevam a aderência ao custeio por absorção, em que os gastos incorridos em produtos não vendidos são ativados.

216. Registra o comentado Parecer Técnico que, para atender aos citados princípios, a contribuinte emprega a metodologia denominada “reconhecimento de receita” (ou “revenue recognition”), a qual “consiste em excluir do resultado do exercício os valores das receitas e custos dos bens cuja transferência do título legal ou posse não foram realizadas aos clientes”. Além disto, assegura que este método é relevante para atendimento das regras contábeis, mormente as da Norma de

Procedimento Contábil – NPC nº 14/01, emitida pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON.

217. Expressa que, à maneira do item 4, da NCP 14, receita é a entrada bruta de benefícios econômicos relacionados às atividades ordinárias da pessoa jurídica e que incrementam seu patrimônio, excluídas as contribuições dos sócios/acionistas, estando estabelecido nos arts. 15, 16, 20 e 23 desta Norma que:

217.1. a receita somente deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos relativos à transação serão recebidos pela empresa; e

217.2. a receita de venda de produtos/mercadorias deve ser registrada, dentre outros, desde que (i) os riscos e benefícios significativos decorrentes da propriedade já tenham sido transferidos ao comprador; (ii) o valor da receita possa ser medido com segurança; (iii) seja provável que o benefício econômico decorrente da transação seja percebido pela empresa; e (iv) os custos referentes à transação possam ser medidos com segurança.

218. Consigna que, normalmente, “a transferência dos riscos e benefícios da propriedade coincide com a transferência do título legal ou da passagem da posse para o comprador” e que a recorrente, que escriturou a receita e os respectivos custos antes da tradição do veículo, adotou o “revenue recognition”, para que sua contabilidade refletisse os princípios contábeis que orientam o tema.

219. Relembra ter sido identificada a existência de rígido sistema de controle das matérias-primas utilizadas no processo produtivo, da quantidade de peças em seus estoques e dos correspondentes valores e que, como a FORD extrai dos seus sistemas relatórios com informações dos itens adquiridos, quantidade de entradas, movimentos para a produção, estoques diários, e, além disto, adota custeio por absorção, pode-se inferir que a contribuinte possui custeio integrado e coordenado com a contabilidade.

IV.2. Do cálculo do crédito presumido de IPI:

220. Em seu item 5.5, o Parecer Técnico narra que foram analisados os “cálculos preparados pela Ford e que foram objeto de questionamento fiscal, referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2011”, tendo sido detectada a necessidade de revisão dos cálculos, aos moldes adiante relatados, sendo que, no recálculo, foi “utilizada a metodologia da apropriação direta”. Ademais, narra haver sido verificada “a materialidade da diferença entre os cálculos originais da Ford e o valor do recálculo”.

IV.2.1. Das receitas que devem integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS para fins de apuração do incentivo:

221. Desfia o Parecer Técnico que o benefício tratado nos correntes autos é regional, devendo ser apurado a partir da contribuição para o PIS/PASEP e na COFINS devidas pelo estabelecimento de Camaçari.

222. Articula que, como o incentivo corresponde ao dobro das contribuições incidentes sobre as vendas no mercado interno, seria o benefício cabível tanto em relação ao faturamento dos veículos nacionalmente produzidos, quanto o dos veículos importados comercializados no Brasil.

223. Justifica que, em face de expressas previsões nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, na base de cálculo do incentivo não devem ser consideradas as receitas: (i) de vendas para o exterior (que representem ingresso de divisas) e para a

ZFM; (ii) de vendas canceladas; e (iii) de vendas de veículos da frota, que possuem natureza não operacional.

224. O Parecer Técnico acentua que a contribuinte, na apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, computou receitas de vendas de veículos de fabricação própria e importados na base de cálculo do crédito presumido de IPI e, além disto, receitas de vendas para a ZFM, sendo que estas últimas receitas, que seriam equiparadas a exportação, foram excluídas pela empresa de consultoria para cálculo do incentivo, o que ocasionou pequenas diferenças em relação às bases de cálculo levantadas pela empresa. Reporta que, no mais, foi constatada, a partir de testes, a exatidão das informações constantes das listagens de notas fiscais.

IV.2.2. Dos créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS:

225. Sobre o direito a creditamento no âmbito da sistemática não-cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o Parecer Técnico, inicialmente, lista as hipóteses de creditamento previstas no art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

226. Após, diz que a contribuinte deve apurar, separadamente, os créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas com as vendas no mercado interno e aqueles vinculados às receitas de exportação, observados, a critério da pessoa jurídica, os métodos e apropriações de créditos constantes nos §§8º e 9º, dos arts. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, quais sejam: apropriação direta (cujo emprego pressupõe sistema de custo integrado e coordenado) e rateio proporcional.

227. Depois de repisar o entendimento de que a FORD possui sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade – e que, assim, estaria apta a adotar o método de apropriação direta – ressalta que, embora no DACON dos meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2011, a contribuinte informou que usou o método de rateio proporcional, “na prática, ao se utilizar da BOM (vide item 5.1.5 Do Sistema de Custeio da Ford), forma de apropriação direta, pois leva em conta as matérias primas efetivamente utilizadas no processo produtivo no mês da venda de cada veículo, para o cálculo do crédito do PIS e da COFINS, a Ford adotou metodologia da apropriação direta”.

228. Ademais, realça que “o valor das matérias primas é significativamente superior aos demais gastos gerais de fabricação, evidencia que na essência, a Ford optou pela apropriação direta” e, assim, “deve ser considerado o cálculo do crédito pela apropriação direta” e, por consequência, deve-se “buscar na contabilidade os montantes passíveis de cálculo do crédito”.

229. O Parecer Técnico reproduziu o seguinte trecho de orientação relacionada à apropriação direta colhida do sítio, na internet, da RFB12:

“Observação: No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa, os créditos serão determinados, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

apropriação direta, aplicando-se ao valor dos bens utilizados como insumos, aos custos, às despesas e aos encargos comuns, adquiridos no mês, a relação percentual entre os custos vinculados à receita sujeita à incidência não-cumulativa e

os custos totais incorridos no mês, apurados por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

rateio proporcional, aplicando-se ao valor dos bens utilizados como insumos, aos custos, às despesas e aos encargos comuns, adquiridos no mês, a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas no mês”.

230. Perfilha o entendimento de que, de acordo com orientação acima, a contribuinte “deve apurar a relação percentual entre os custos vinculados à receita sujeita à incidência não-cumulativa (no presente caso, sobre os custos dos veículos computados na base de cálculo do incentivo) e os custos totais incorridos no mês” e que, para tanto, devem ser identificadas na contabilidade as contas contábeis que registram os custos totais incorridos no mês.

231. Continua expondo que, uma vez que o benefício foi concedido para o estabelecimento de Camaçari - e não para toda a pessoa jurídica -, o método de apropriação previsto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, deve considerar, na apropriação direta, os custos incorridos em Camaçari.

232. Anota que “Para a identificação do percentual mencionado na manifestação da RFB, a Ford deve dividir o custo das mercadorias vendidas no mercado interno pelo estabelecimento de Camaçari pelo custo total do estabelecimento de Camaçari (fórmula Custo da Mercadoria Vendida no Mercado Interno do Estabelecimento de Camaçari/ Custo da Mercadoria Vendida total do Estabelecimento de Camaçari)”.

233. No item 5.5.3.9, o Parecer Técnico consigna que “A Ford, em seu cálculo original, utilizou-se de percentual sobre a receita para identificar os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas com a venda no mercado interno e os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação”, sendo que, para identificação destes valores, a empresa de consultoria adotou o critério aludido nos itens 227 a 230 acima e realizou “os ajustes no valor dos créditos a serem considerados para fins do cálculo do incentivo”.

234. Menciona que os créditos sobre as matérias-primas dos veículos fabricados pela FORD no Brasil são reconhecidos por intermédio do “BOM”, no qual figura a relação de todas as matérias-primas utilizadas na montagem de cada um dos veículos e o respectivo custo, considerando-se o valor do último pedido de compra na data de fabricação do veículo e destaca que no sistema FIRS constam os valores (tanto líquidos como com inclusão dos tributos recuperáveis) de cada uma das peças utilizadas no processo produtivo.

235. Realça que como o “BOM” considera o valor das peças na data de fabricação dos veículos – e não o custo de aquisição efetivamente incorrido na data da compra da matéria-prima – deve-se realizar ajuste, como aquele procedido na contabilidade e que “deve-se considerar o saldo da conta contábil 24A01 do estabelecimento de Camaçari para fins de ajustes”, sendo que tais acertos, de baixos percentuais, não produzem efeitos significantes no cálculo do incentivo.

236. Garante ser possível adotar o “BOM” para apuração das bases de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e que os créditos sobre veículos importados podem ser obtidos na Declaração de Importação.

237. Elucida, outrossim, que, como as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus foram excluídas do cálculo do incentivo, o mesmo fez a empresa de assessoria no tocante aos correspondentes custos.

238. O Parecer Técnico salienta, ainda, que o crédito da contribuição para o PIS/ PASEP e da COFINS é calculado, na apropriação direta, a partir dos valores dos insumos escriturados na contabilidade, sendo que “os custos contabilizados não levam em conta os tributos recuperáveis incidentes sobre os bens adquiridos”, ao passo que “a legislação aplicável do PIS e da COFINS possibilita o cálculo do crédito sobre o valor da aquisição dos insumos no qual se incluem os tributos recuperáveis”, razão por que “sobre os valores escriturados na contabilidade devem ser imputados os tributos recuperáveis para a determinação da base de cálculo de crédito do PIS e da COFINS” (item 5.3, 71ª lauda do Parecer).

239. Quanto aos insumos indiretos, diz que a contribuinte pode apurar créditos com: (i) gastos com PDI13; (ii) despesas de frete incorridas na distribuição (vendas de veículos) e nas aquisições de matérias-primas; (iii) gastos gerais de fabricação [serviços de manutenção, materiais intermediários (graxa, luvas, etc) e energia elétrica]; (iv) retroativo de preços; e (v) depreciação de bens do ativo. Sobre estas rubricas, atestadas pela empresa de consultoria junto ao SPED/Fiscal e outros documentos e cujos créditos esta empresa calculou créditos por meio de apropriação direta, extraio os seguintes registros constantes do Parecer Técnico:

239.1. gastos com PDI: não apurados originalmente pela FORD e, embora inexpressivos, devem ser admitidos;

239.2. fretes na distribuição: calculado pela FORD com base nas notas fiscais de aquisição, tendo sido constatada “a necessidade de alteração do procedimento para considerar o método da apropriação direta, deve-se identificar o montante a ser computado na base de cálculo do crédito”;

239.2.1. para tanto, foi utilizado o relatório denominado “CS 783”, extraído do sistema CAPS (Sistema de contas a pagar) que apresenta os gastos incorridos com frete distribuição e identifica as correspondentes Notas Fiscais, tendo sido identificado, por meio de análise e testes, a consistência dos valores constantes do relatório com aqueles escriturados no SPED contábil, e, assim, foram calculados os créditos a partir dos registros contábeis com utilização do método de apropriação direta.

239.3. fretes incorridos nas compras: “Do mesmo modo do ocorrido para o frete distribuição, para o crédito do frete compras, a Ford realizou o cálculo do montante com base nas notas fiscais, enquanto para a identificação dos custos relacionados aos veículos exportados foi aplicado o fator de rateio apurado com base nas receitas líquidas” e que, constatada a “necessidade de alteração do procedimento, adotamos a mesma metodologia acima apresentada para identificar qual montante deve ser computado na base de cálculo do crédito”, sendo que, ao final, após igualmente ter sido detectada a consistência dos dados apresentados nos relatórios com os escriturados no SPED contábil, foram calculados os créditos pela apropriação direta através dos registros contábeis;

239.4. gastos gerais de fabricação: sobre os gastos gerais de fabricação [identificados no item 5.2.5.4 do Parecer Técnico como serviços de manutenção, materiais intermediários (graxa, luva, etc) e energia elétrica], “a Ford realizou o cálculo do crédito com base nas notas fiscais, enquanto para a identificação dos custos relacionados aos veículos exportados foi aplicado o fator de rateio apurado com base nas receitas líquidas”, sendo que “na apropriação direta, deve o

contribuinte considerar os saldos contábeis para fins de determinação dos créditos. Para a identificação dos valores dos gastos gerais de fabricação a serem considerados no cálculo do incentivo realizamos os mesmos testes mencionados nos tópicos acima e verificamos a aderência dos valores considerados” (item 5.5.3.4 do Parecer Técnico).

239.5. retroativo de preço: diferenças pactuadas a título de pagamentos complementares feitos pela FORD a seus fornecedores atinentes a aquisições pretéritas de insumos;

239.5.1 sobre esta parcela, não foram inicialmente calculados créditos pelos estabelecimentos em Taubaté e em São Bernardo do Campo, o que foi feito pela empresa de consultoria, que afirma para tanto ter adotado os mesmos procedimentos descritos anteriormente;

239.6. depreciação de bens do ativo: créditos descontados à fração de 1/24 e 1/48 sobre o valor de aquisição de ativo fixo.

IV.2.3. Dos créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre transferências realizadas entre estabelecimentos:

240. Relativamente aos créditos das não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre insumos transferidos por outras filiais da empresa ao estabelecimento incentivado, ressalva que a FORD não considerou os valores de gastos gerais de fabricação, tais como serviços de manutenção, materiais intermediários, energia elétrica, frete incorrido nas compras e crédito sobre ativo imobilizado.

240.1. Narra que a Lei nº 9.440/97 não prevê a necessidade de segregar os créditos e débitos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS decorrentes de operações do estabelecimento situado na região incentivada dos demais estabelecimentos situados nas demais regiões, e, por consequência, não indica a forma pela qual deve ser calculado crédito no caso em que o estabelecimento recebe insumos de outras regiões.

240.2. Diferencia que a segregação dos créditos vinculados às receitas no mercado interno e às receitas de exportação por um dos no tocante à qual há obrigatoriedade de adoção de um dos métodos previsto nos §§8º e 9º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 é imposta pela legislação.

240.3. Em face do que consta acima, o Parecer Técnico apresenta entendimento no sentido de que, como a legislação não prevê um método específico para que a FORD transfira créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de outros estabelecimentos para aquele situado em Camaçari, tal transferência, sendo necessária, pode ser realizada por um ou mais métodos razoáveis e não vedados pela lei, na trilha da inteligência adotada pela Solução de Divergência COSIT nº 23, de 23/09/2013.

240.4. Logo, o Parecer Técnico que, no cálculo dos créditos referentes aos insumos transferidos para a filial em Camaçari pelos estabelecimentos da FORD em São Bernardo do Campo e em Taubaté, considerou “o percentual obtido mediante o somatório das saídas de venda/revenda e transferências de SBC e Taubaté dividido pelo total das transferências de produção para Camaçari” e aplicou este percentual “sobre o valor dos insumos dos estabelecimentos de São Bernardo do Campo e de Taubaté e o resultado obtido foi considerado no cálculo para fins de apuração do incentivo”.

IV.2.4. Do “revenue recognition” – reconhecimento de receita:

241. Consigna o Parecer Técnico que o método “revenue recognition”, adotado pela FORD, “é aderente à legislação na medida em que a receita e correspondentes custos são reconhecidos na contabilidade apenas quando satisfeitos determinados requisitos (no caso a concretização da venda por meio da tradição dos bens)” e que, deste modo, “os saldos contábeis mensais não contemplam as receitas decorrentes das vendas já faturadas, mas cujas mercadorias não foram entregues aos clientes”.

242. Acentua que “Como para a base de cálculo do PIS e da COFINS são considerados os valores das vendas faturadas, o ajuste do efeito do ‘revenue recognition’, para o cálculo dos créditos de PIS e COFINS, é um procedimento que oferece equilíbrio entre as receitas tributadas e os custos deduzidos” e que eventual equívoco na aplicação desta sistemática implicaria, em tese, “apenas antecipação ou postergação do crédito, isto é, não produziria efeito ao longo do tempo quanto à apuração do valor do principal do crédito. Isto porque, os custos correspondentes às vendas tributadas em mês anterior serão computados como crédito no mês subsequente”.

243. Quanto à questão, diz, no item 5.4, que “Independentemente do ‘revenue recognition’ produzir, em tese, efeito temporal, para o cálculo do incentivo, deve ser considerado o ‘revenue recognition’ para fins de apuração do cálculo dos créditos de PIS e COFINS”; contudo, mais adiante no item 5.5.3.10, articula que “Conforme demonstrado no item 5.4, os ajustes de ‘revenue recognition’ escriturados na contabilidade devem ser desconsiderados para fins de apuração do PIS e da COFINS” e que “Deste modo, desconsideramos os ajustes do ‘revenue recognition’ escriturados na contabilidade, referentemente aos veículos elegíveis ao benefício, para fins de determinação dos valores a serem considerados no cálculo do incentivo”.

IV.3. Conclusão:

244. Conclui o segundo Parecer Técnico que a Ford: (i) possui sistema de custeio integrado e coordenado com a contabilidade; e (ii) referentemente aos meses do ano de 2011, calculou crédito em valor superior ao que apuramos, em “valores imateriais” quando comparados com a totalidade de créditos passíveis de utilização por este Incentivo.

V. Da Resolução:

245. Em sessão realizada aos 20/10/2014, decidiu esta Turma converter o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 001.901, fls. 612/651.

246. Na ocasião, ponderou-se que:

246.1. No recurso interposto, a recorrente assevera que, no cálculo do fator de rateio dos créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS da filial em Camaçari efetuado para fins de definição do crédito presumido de IPI aqui tratado, a autoridade fiscal teria incorrido em equívoco, consistente na não-consideração, dentre outras saídas daquele estabelecimento, de transferências de produtos para outras filiais;

246.2. De forma assemelhada, a manifestante disse que a definição, pela Fiscalização, dos créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS atinentes a insumos oriundos da filial em São Bernardo do Campo¹⁴

apropriados na filial em Camaçari com vistas ao cálculo do reportado incentivo também apresentaria engano, materializado na não-consideração, no total das saídas daquela Unidade, de vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária do ICMS (CFOP 5.401 e 6.401) e de vendas de mercadorias produzidas destinadas à ZFM e à Área de Livre Comércio (CFOP 6.109), o que teria acarretado uma maior proporção das saídas para Camaçari em relação às vendas totais, o aumento dos créditos a serem transferidos para a apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e, conseqüentemente, a diminuição da base de cálculo do incentivo. Tal afirmação é corroborada por Parecer Técnico anexado pela contribuinte aos 10/04/2014 sobre o qual acima já se relatou;

246.3. Inobstante acostada, às fls. 1.133/1.291, do processo administrativo nº 13502.721308/2013-14, cópia de “Registros Fiscais de Apuração dos Valores de IPI” concernentes à filial em Camaçari, naqueles autos inexistem elementos suficientes para formação do convencimento relativo à alegação de que, no cálculo do fator de rateio, não teriam sido consideradas todas as saídas da filial em Camaçari: primeiramente, porque este documento não possui, relativamente ao ano de 2009, detalhamento das saídas por CFOP; depois, porquanto, apesar de neste documento haver, para os anos de 2010 e 2011, esta especificação, os registros correlatos devem ser conferidos com a escrituração fiscal/contábil da contribuinte (o que também deve ocorrer para o ano de 2009);

246.4. Ainda que estivesse comprovado que, no cálculo do rateio, não foram incluídas determinadas saídas de produtos fabricados, seria necessário verificar se o universo dos insumos que estão sendo rateados compreende aqueles empregados na industrialização dos produtos cujas saídas a requerente diz não terem sido consideradas;

246.5. Não há elementos que viabilizem a apreciação do argumento discorrido no item 246.2 acima, pois não constam dos presentes autos (nem nos do processo administrativo nº 13502.721308/2013-14) os Livros de Apuração de IPI (nem os correspondentes elementos da escrita contábil/fiscal que corroborem estas anotações) da unidade da contribuinte em São Bernardo do Campo (neste ponto, vale a mesma observação do parágrafo anterior).

247. Diante dos fatos acima narrados, com fundamento no art. 18, do Decreto nº 70.235/72, o julgamento foi convertido em diligência pela Turma e, por consequência, os presentes autos à Unidade de Origem no sentido de que a autoridade fiscal:

247.1. verificasse, no Livro Registro de Apuração do IPI do estabelecimento em Camaçari e nos demais pertinentes Livros/Documentos da escrita fiscal/contábil, a eventual existência de saídas de produtos fabricados nesta filial que acaso não tivessem sido consideradas, quando do cálculo do fator de rateio, no total das saídas de citado estabelecimento e, com atenção para a observação do item 246.4 acima e para eventuais outros aspectos que tivessem interferência na questão, elaborasse, se fosse o caso, demonstrativo mensal de crédito presumido de IPI adicional a ser reconhecido além daqueles já apurados no curso da fiscalização;

247.2. confirmasse, no Livro de Apuração do IPI da filial em São Bernardo do Campo e nos demais pertinentes Livros/Documentos da escrita fiscal/contábil que legitimassem as anotações consignadas neste Livro, a eventual existência de saídas de mercadorias fabricadas neste estabelecimento sujeitas à substituição tributária do ICMS (CFOP 5.401 e 6.401) ou destinadas à ZFM e à Área de Livre Comércio (CFOP 6.109) que acaso não tivessem sido consideradas para fins de apuração da parcela de créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da

COFINS a serem transferidos para a filial em Camaçari e, com atenção para a observação do item 246.4 acima e para eventuais outros aspectos que tivessem interferência na questão, elaborasse, se fosse o caso, demonstrativo mensal de crédito presumido de IPI adicional a ser reconhecido à contribuinte além daqueles já apurados no curso da Fiscalização antes efetuada;

247.3. na hipótese de serem apurados valores adicionais a título do crédito presumido de IPI discutido neste processo, reconstituísse a escrita fiscal do IPI da contribuinte e informasse a repercussão de tal reconstituição no Auto de Infração (indicando os valores do imposto lançado cujas exigências deveriam ser mantidas) e no Pedido de Ressarcimento objeto deste processo administrativo, informando, se fosse o caso, as importâncias a serem ressarcidas em complemento àquelas inicialmente admitidas;

247.4. da Resolução e do resultado da diligência fosse dada ciência o sujeito passivo e lhe facultasse se pronunciar a respeito dos aspectos alvo da diligência determinada, no prazo de 30 (trinta) dias, findo o qual deveria este processo administrativo ser devolvido, com ou sem manifestação da diligenciada, a esta DRJ para continuidade do julgamento. PE RECIFE DRJ Fl. 771

VI. Do Relatório de Diligência:

248. Concluída a diligência, as autoridades fiscais elaboraram o Relatório de fls. 682/690, em que, inicialmente, expõem os termos da diligência solicitada e comentam as premissas e a metodologia da ação fiscal originária.

249. Na sequência, o Relatório de Diligência discorre sobre a questão exposta no item 247.1: inicialmente, quanto às saídas sob os CFOP nº 5152, 5403, 6152 e 6403 e, após, sobre as saídas das mercadorias sob os CFOP nº 5151 e 6151.

250. Relativamente às saídas de mercadorias sob o CFOP nº 5152, 5403, 6152 e 6403, esclarece que elas não foram incluídas – nem deveriam em face da metodologia adotada - no cálculo do rateio, pois se referem a produtos simplesmente revendidos, o que a própria descrição dos aludidos CFOP evidenciaria. Sobre a questão, complementa que:

250.1. a contribuinte foi intimada a apresentar a relação de Notas Fiscais de entrada e de saída dos bens classificados sob os supraditos CFOP, tendo apontado os seguintes detalhamentos: (i) CFOP 5.152: Veículo importado pela Ford em Camaçari e incorporado à frota desta planta; (ii) CFOP 6.152: Transferência de veículos importados para as plantas de São Bernardo, Jaguar e Land Rover. Ainda, existem algumas peças transferidas para testes na filial de Tatuí (campo de provas); (iii) CFOP 5.403: Venda de veículos importados para clientes localizados dentro do estado da Bahia no regime de ICMS Substituição Tributária; (iv) CFOP 6.403: Venda de veículos importados para clientes localizados fora do estado da Bahia no regime de Substituição Tributária;

250.2. os dados apresentados pela contribuinte foram verificados no SPED Fiscal e foi constatado que as entradas dos produtos, que posteriormente saíram sob os CFOP mencionados no subitem antecedente, foram classificadas sob o CFOP 3102 – Compras para comercialização, com o NCM 87033290 – Automóveis de passageiros e outros veículos;

250.3. a contribuinte informou – e a Fiscalização confirmou – que tais entradas se referem a veículos importados e foram registradas, no DACON segregado, na Ficha 06B – Pis e Cofins na importação alíquotas diferenciadas;

250.4. a planta de Camaçari apenas fabrica os modelos Ecosport e Fiesta Flex e, assim, todos os demais veículos saídos deste estabelecimento foram importados;

250.5. caso fossem consideradas as saídas de mercadorias sob os CFOP nº 5152, 5403, 6152 e 6403 o percentual correspondente aos veículos importados apropriaria uma parcela de créditos dos custos, despesas e encargos vinculados à fabricação de bens, sem que, para isto, tivesse utilizado quaisquer destes insumos.

251. Já no tocante às saídas de mercadorias sob os CFOP nº 5151 e 6151, da filial em Camaçari, consiga que:

251.1. a contribuinte foi intimada a informar a destinação dos produtos saídos sob os códigos acima e a apresentar a relação das Notas Fiscais de saída e, em resposta, disse tais saídas se destinavam a filiais e/ou centro de distribuição de peças;

251.2. o sujeito passivo também foi intimado a informar se os insumos constantes da linha 06A, item II, do DACON segregado, foram integralmente destinados à fabricação de veículos ou foram transferidos para outras filiais e, em atendimento, disse que:

“A regra geral é que cada planta efetue sua própria aquisição para a realização de sua atividade (fabricação/comercialização), não obstante o exposto, na relação de insumos comprados para industrialização pela planta de Camaçari, temos alguns casos específicos de transferências de materiais para as plantas de São Bernardo do Campo, Tatuí e Pirajá, as quais demonstramos nas planilhas elaboradas no item 1.2 do grupo TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS”;

251.3. em resposta ao item 1.2 da intimação, que solicitou planilha discriminativa dos valores mensais das transferências e a relação de Notas Fiscais, a contribuinte apresentou a seguinte explicação:

“Com base nos arquivos de compras – ficha 06-A, item II, incluímos o número da peça (part number) e a descrição. Em seguida, comparamos com o Sped fiscal (notas fiscais de transferências) e desenvolvemos as planilhas mensais, demonstrando os CFOP's de transferências, quais sejam: 5.151, 5.152, 6.151 e 6.152, assim como, identificação do produto transferido e destino dos mesmos. A identificação destes insumos está no grupo superior do arquivo com o item TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS.

Ressaltamos ainda, que há peças transferidas que não referem-se a insumos, tais como, veículos produzidos que são incorporados a frota e/ou insumos que são transformados em outras peças, e essas estão identificadas como TRANSFERÊNCIA DE PRODUÇÃO”.

251.4. “Foi apresentada planilha com a relação das notas fiscais (planilha item 1.2), discriminando, entre outros, o código do produto, CFOP, classificação, NCM, CNPJ destinatário. Em relação à classificação, o contribuinte atribuiu a origem dos bens a: veículos (V), importados (I), peças e acessórios importados (I-P&A), comprados (C) e fabricados (F). Também foi atribuída a denominação “#N/D, referindo aos bens cuja origem o contribuinte não localizou/classificou”;

251.5. a análise foi feita considerando as duas verificações apontadas na Resolução da DRJ: se houve saídas de produtos fabricados que não foram consideradas no cálculo do rateio, e se os insumos rateados foram utilizados na industrialização de tais produtos;

251.6. em relação à saída, foi constatado que os bens saídos sob os CFOP nº 5151 e 6151 não foram incluídos no fator de rateio;

251.7. a planilha apresentada evidencia que a contribuinte deu saída, sob os CFOP acima, a veículos e peças cujas origem/entradas se referem tanto a bens utilizados como insumos, como a bens oriundos de outras filiais;

251.8. para atender ao disposto no item 247 acima, é necessário que os produtos transferidos tenham utilizado, na sua fabricação, insumos que foram rateados e, conseqüentemente, incluídos na apuração do crédito da filial em Camaçari, realizada pela Fiscalização e expresso no demonstrativo de fls. 60 a 62 do processo;

251.9. o demonstrativo acima se baseou em informações do DICON segregado apresentado pela contribuinte, que demonstra a aquisições de insumos nas fichas 06A, item II, e 06B – Pis e Cofins na importação de insumos;

251.10. “Em relação aos veículos, a planilha apresentada pelo contribuinte mostra a saída de veículos fabricados na filial de Camaçari (Ecosport e Fiesta flex), que foram incorporados ao ativo permanente da empresa. Os insumos utilizados na fabricação desses produtos foram incluídos no rateio elaborado de ofício (fls. 60 a 62). Ou seja, os créditos dos insumos foram concedidos ao contribuinte. Ocorre que, de acordo com a metodologia estabelecida no trabalho fiscal, o incentivo da Lei 9.440/97 incide somente sobre a receita da venda de veículos. Conseqüentemente, só podem ser considerados créditos em relação a estas receitas”;

251.11. “a legislação do PIS e COFINS só admite o desconto dos créditos relativos aos bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Como os veículos foram destinados ao ativo imobilizado, o crédito relativo aos insumos utilizados na fabricação não poderia ser utilizado

251.12. as saídas dos supraditos veículos devem compor o cálculo do fato de rateio, de modo a destacar a parcela dos créditos vinculados à fabricação destes bens, com reflexos na reconstituição do crédito presumido de IPI, sendo que os valores utilizados no cálculo do fator de rateio serão líquidos do IPI, consoante metodologia empregada no trabalho fiscal;

251.13. sobre as saídas de peças, foi constatado que parte delas foi adquirida pela filial de Camaçari e estão incluídas nas Fichas 06A, item II, e 06B - Pis e Cofins na importação insumos, do DICON segregado e, portanto, fizeram parte do rateio elaborado de ofício, sendo que outra parcela foi proveniente das filiais de São Bernardo do Campo e Taubaté (motor e transmissão), e o crédito correspondente foi apropriado à filial de Camaçari, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, item 5.5 (fls. 49 e 50), pelo que também fizeram parte do rateio elaborado pela fiscalização, com a conseqüente concessão dos créditos ao contribuinte;

251.14. “Em que pese estas peças não terem sido utilizadas na fabricação de veículos, concluímos que as saídas devem ser incluídas no cálculo do fator de rateio, de forma a segregar a parcela dos créditos correspondentes às peças que foram transferidas e as que foram utilizadas no processo produtivo. Tal providência se faz necessária devido à metodologia utilizada no cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.440/97, onde foi determinado que o incentivo incide somente sobre a receita de venda dos veículos fabricados no estabelecimento de Camaçari”;

251.15. “Nesse sentido, como somente as vendas dos veículos fabricados foram utilizadas no cálculo do incentivo, conforme folhas 57 a 59, então somente os créditos vinculados às estas vendas devem ser considerados”;

251.16. pelas razões acima, as saídas de peças sob os CFOP 5151 e 6151 comporão o cálculo do fator de rateio, com reflexo na reconstituição do crédito presumido de IPI, consoante anexo I, no qual são demonstrados os valores concernentes a veículos e peças saídos sob referidos CFOP, cujos totais foram adicionados ao Anexo “D”.

252. Avante, passa do Relatório de Diligência à saídas, da filial de São Bernardo do Campo, realizadas sob os CFOP nº 5401, 6401 e 6109. Sobre o assunto, comenta que:

252.1. por meio dos arquivos de Notas Fiscais extraídos do SPED Fiscal, constatou-se que os bens saídos sob os códigos acima são veículos modelos Ka e Courier, além de pick-ups e caminhões, fabricados naquela Unidade;

252.2. “A exemplo da filial Camaçari, os insumos utilizados na fabricação dos aludidos veículos foram informados no DACON segregado, fichas 06A, item II, e 06B - Pis e Cofins na importação insumos. Conforme demonstrado na apuração dos créditos da filial de SBC (fls. 72 a 74), os valores correspondentes a essas fichas compuseram o montante que foi apropriado na definição dos créditos transferidos para a filial de Camaçari”;

252.3. logo, conclui-se que as saídas sob os comentados CFOP, promovidas pela filial de São Bernardo do Campo, devem compor o cálculo do fator de rateio do Anexo “H” (fls. 75 a 77), com reflexo na reconstituição do crédito presumido de IPI (registra o Relatório de Diligência que “Os valores que serão utilizados no cálculo do fator de rateio serão líquidos de IPI e ICMS substituição tributária, conforme metodologia utilizada no trabalho fiscal. Também excluiremos o seguro destacado na nota fiscal, por ser cobrado separadamente do preço do produto”).

253. Alfim, expõem as autoridades fiscais diligenciantes que, diante de todo o exposto: (i) alterou-se os Anexos A, B, C, D, G e H; (ii) reconstituiu-se a escrita fiscal do IPI do sujeito passivo e, como consequencia, os valores a serem ressarcidos a título de IPI sofreram alterações, consoante segue:

Período	Valor Pleiteado	Valor apurado em Fiscalização	Valor Complementar Apurado em Diligência	Valor Total Passível de Ressarcimento (Anexo A)
1º Trimestre de 2009	109.003.327,06	73.093.200,87	3.163.605,01	76.256.805,88
2º Trimestre de 2009	124.570.942,75	71.688.595,36	3.026.987,91	74.715.583,27
3º Trimestre de 2009	115.863.879,89	39.240.133,12	2.205.042,69	41.445.175,81
4º Trimestre de 2009	124.785.166,15	23.421.525,04	2.900.331,52	26.321.856,56
2º Trimestre de 2010	49.310.650,56	1.784.762,62	814.005,93	2.598.768,55
3º Trimestre de 2010	30.032.331,32	0,00	0,00	0,00
2º Trimestre de 2011	60.941.954,36	0,00	0,00	0,00
3º Trimestre de 2011	46.265.204,94	0,00	0,00	0,00
4º Trimestre de 2011	62.068.505,72	0,00	0,00	0,00

VIII. Do pronunciamento da contribuinte em relação ao Relatório de Diligência:

254. Cientificada da conclusão da diligência realizada, a contribuinte, por meio da petição de fls. 718/725, alegou, preliminarmente, que esta Turma teria se olvidado de requerer que a autoridade diligenciante efetuasse verificações concernentes à transferência de créditos da filial da contribuinte em Taubaté para o estabelecimento incentivado, razão por que requereu que fosse determinada nova diligência para levantamento completo do cálculo do rateio, com abrangência da filial em Taubaté, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

255. Adiante, quanto às conclusões da autoridade fiscal diligenciante no tocante às saídas sob os CFOP nº 5.152, 5.403, 6.152 e 6.403 da filial em Camaçari, criticou a conclusão da Fiscalização de que tais saídas não deveriam ser consideradas pois atinentes a simples revenda de mercadorias (que não de produtos fabricados em Camaçari) porque o pressuposto do lançamento de ofício é o de que, da receita de venda de veículos, deveriam ser excluídas as vendas de produtos importados.

256. É que a recorrente reputa que a questão acima é matéria controvertida nos autos, cuja decisão é de exclusiva competência desta DRJ, sendo descabido à Fiscalização se recusar a atender à determinação objeto da Resolução expedida por este Colegiado por supostamente contrariar a metodologia empregada na apuração que levou ao lançamento de ofício. Por isto, requereu o retorno dos autos à Origem para completa instrução, em cumprimento aos princípios da verdade material e do direito de ampla defesa.

257. Na sequência, opôs-se à inclusão, no Anexo D, da parcela correspondente às vendas para a ZFM como integrante da receita de venda no mercado interno, na medida em que, por força de lei, tais vendas são, para todos os efeitos legais, equiparadas a exportação.

258. Sobre o fator de rateio, queixou-se que não deveriam seus cálculos considerar as parcelas atinentes ao ICMS, à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, por se tratarem de tributos que têm por natureza jurídica a não-cumulatividade, e, por isto mesmo, recuperáveis pelo contribuinte, não integrando a receita de vendas no mercado interno.

259. Outrossim, contesta “a conclusão da d. Fiscalização ao computar o valor das operações de saídas de veículos destinados ao ativo imobilizado para fins de cálculo do fator de rateio, de forma a destacar a parcela dos créditos vinculados à fabricação desses bens, com reflexo na reconstituição do crédito presumido de IPI” pois, conforme a recorrente “Se tais operações de saídas de veículos para integrar o ativo imobilizado não são computadas na receita de venda no mercado interno, tampouco podem ser considerados os créditos relativos aos insumos e encargos necessários à fabricação dos mesmos, que, portanto, devem ser excluídos, implicando necessariamente o refazimento dos cálculos para apuração do fator de rateio nesse particular”.

260. Encerrando, requereu a realização de nova diligência para necessárias apurações ao cálculo do rateio de créditos originários da filial em Taubaté e para que fossem sanados os equívocos que a recorrente alegou terem sido cometidos pelas autoridades diligenciantes."

A DRJ no Recife (PE) julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte e o Acórdão nº 11-51.274, datado de 21 de outubro de 2015, foi assim ementado:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

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

É descabida a apuração do crédito-presumido de IPI de que tratam os arts. 1º, inciso IX, 11, inciso IV, e 11-A da Lei nº 9.440/97, em relação à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre ao faturamento auferido com a revenda de veículos importados.

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

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

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

É devida por responsabilidade própria da montadora - e não por substituição - a parcela do ICMS que, na forma do Convênio ICMS nº 51/00, é repartida com o Estado de localização da concessionária que fará a entrega do veículo diretamente faturado ao consumidor pela montadora, devendo referida parcela integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas para fins de apuração do crédito presumido de IPI de que tratam os arts. 1º, inciso IX, 11, inciso IV, e 11-A, da Lei nº 9.440/97.

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

As receitas de vendas de veículo para consumo na Zona Franca de Manaus estão submetidas à alíquota zero, não tendo natureza

de receitas de exportação, devendo ser mantidos os respectivos créditos para o cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas para fins de apuração do crédito presumido de IPI de que tratam os arts. 1º, inciso IX, II, inciso IV, e II-A, da Lei nº 9.440/97.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. ADICIONAL APURADO EM DILIGÊNCIA. UTILIZAÇÃO INTEGRAL PARA DIMINUIÇÃO DO SALDO DEVEDOR DO IMPOSTO. VALOR A SER RESSARCIDO/COMPENSADO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste valor do imposto a ser ressarcido/compensado quando tenha sido integralmente utilizado, para redução do saldo devedor do imposto cobrado por meio de Auto de Infração, o valor adicional do crédito presumido de IPI de que tratam os arts. 1º, inciso IX, II, inciso IV, e II-A, da Lei nº 9.440/97, apurado em diligência em função da diminuição, em relação ao procedimento fiscal inicial, da apropriação de créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS pelo estabelecimento incentivado e de seus reflexos no incremento do mencionado benefício. ASSUNTO: PROCESSO

ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.
Indefere-se o pedido de realização de diligência em relação a aspectos tidos como prescindíveis pela autoridade julgadora.

DECRETO. FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO OU INOBSERVÂNCIA PELOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VEDAÇÃO.

Aos órgãos de julgamento administrativo é vedado, ressalvadas exceções não configuradas nos autos, afastar, sob fundamento de inconstitucionalidade, a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que ratificou os argumentos contidos na manifestação de inconformidade.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, em que apresenta argumentos para sustentar a glosa de créditos presumidos de IPI.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Trata-se de indeferimento de Pedidos de Ressarcimento (PER) de créditos presumidos do IPI (Lei nº 9.440/97) apurados no 3º trimestre de 2011, ao qual foram vinculadas Declarações de Compensação (DCOMP), que, por conseguinte, não foram homologadas.

Com efeito, a presente contenda é apenas um dos resultados do trabalho de auditoria dos cálculos dos créditos presumidos de IPI do período compreendido entre o 1º trimestre de 2009 ao 4º trimestre de 2011.

Por se tratarem de processos conexos, os que abrigam os indeferimentos dos PER dos demais trimestres, o auto de infração (processo nº 13502.721308/2013-14), lavrado para lançamento de ofício dos saldos devedores de IPI resultantes das glosas, e parte das multas isoladas por não homologação de compensações vinculadas aos PER encontram-se nesta pauta para julgamento.

Há duas questões de mérito no centro desta contenda, acerca do cálculo do crédito presumido do IPI: i) se pode ou não ser calculado sobre a receita da revenda de produtos importados; e ii) os critérios para identificação dos créditos de PIS e COFINS - relativos às receitas de vendas nos mercados interno ou externo -, a serem deduzidos das contribuições devidas sobre as vendas no mercado interno, bases de cálculo do incentivo fiscal.

Cumprе mencionar que a DRJ determinou a realização de diligência, basicamente para verificar se havia saídas de produtos fabricados na filial de Camaçari (BA), São Bernardo do Campo (SP) e Taubaté (SP) que não haviam sido computadas nos fatores de rateio adotados para cálculo do crédito presumido de IPI.

A diligência (fls. 682 a 716) concluiu que realmente havia saídas não computadas no citado cálculo, cujos impactos foram os de redução dos valores das glosas, com reflexo nas DCOMP, e redução dos saldos devedores lançados de ofício, em sede do processo nº 13502.721308/2013-14.

Passo então ao exame de cada um dos argumentos de defesa, na ordem e sob os títulos utilizados no recurso voluntário.

"V - AS RECEITAS DE VENDA DE VEÍCULOS IMPORTADOS INTEGRAM O FATURAMENTO PARA FINS DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS, BASE DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI DA LEI Nº 9.440/97"

Os argumentos apresentados na peça recursal são essencialmente os mesmos da manifestação de inconformidade, os quais foram criteriosamente apreciados pela DRJ, com cuja decisão concordo e dela faço minha razão de decidir, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99:

"(. .)

X.3. Da impossibilidade de apuração do crédito-presumido de IPI previsto na Lei nº 9.440/97 em relação a revenda de bens importados:

271. O inciso IX, do art. 1º, caput, da Lei nº 9.440/97, reconhece o direito ao crédito presumido corresponde ao dobro da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS que incidiram sobre o faturamento das “empresas referidas no §1º”, o qual, por seu turno, preceitua que “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” dos produtos descritos nas alíneas “a” a “h” deste parágrafo legal.

272. A primeira questão a ser dirimida é se a contribuinte tem, ou não, direito a apurar o incentivo aqui analisado em relação à revenda de bens importados.

273. O questionamento acima não se resolve pela simples análise textual do art. 1º, IX e §1º, da Lei nº 9.440/97, pois este dispositivo autoriza o alcance de duas conclusões totalmente conflitantes, a depender da maior (ou menor) ênfase que for conferida a cada um dos termos contidos na lei: (i) a atingida pela manifestante, que se apegue ao significado da expressão “faturamento” inserta no texto legal; e (ii) e a alcançada pela autoridade fiscal, que se concentra na expressão “sejam montadoras e fabricantes” embutida nestes dispositivos.

274. Aliás, a própria recorrente, conquanto, sobremaneira inspirada no art. 111, do CTN, critique a SCI COSIT nº 17/2012 por ter se valido de uma interpretação não tão literal – e mais teleológica - do incentivo fiscal em análise (27a/28ª e 33a laudas da Manifestação de Inconformidade), de modo um tanto contraditório sustenta, na 22ª laudas deste recurso, que o texto do art. 1º e 1-A, do Decreto nº 3.893/2001 (assim como os dos arts. 112 e 135, do RIPI/2002 e 2010, respectivamente) deveria ser sistematicamente analisado – o que só vem a reforçar a impossibilidade de se interpretar, apenas de forma textual, o benefício fiscal contido, até porque, tal como ensina Carlos Maximiliano e outros tantos doutrinadores, tal interpretação é a mais pobre e precária.

275. O benefício fiscal deve ser visualizado nos seus múltiplos aspectos, porquanto ele encerra, em essência, uma perda de arrecadação. O incentivo não pode gerar desequilíbrio, tampouco criar condições mais favoráveis aos beneficiados sem uma contraprestação ao Estado e à sociedade, sob pena de flagrante afronta ao interesse público inerente ao crédito tributário. Daí o cabimento da interpretação teleológica e sistemática sobre o assunto, desde que não amplie o alcance do favor fiscal expressamente previsto na lei.

276. Neste contexto, o art. 111, do CTN, embora fale em interpretação literal, está se referindo a interpretação restritiva, de modo a inviabilizar, nas situações ali descritas, interpretação que estenda a suspensão/exclusão do crédito tributário, a isenção e a dispensa do descumprimento de obrigações acessórias a outras situações que não aquelas expressas em lei. Nesta diretriz, confira-se ementa do STJ no RESP nº 1.410.259/PR, DJ de 09/10/2015:

“TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 1º, XIV, DA LEI N. 10.925/2004. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

1. As disposições tributárias que concedem benefícios fiscais demandam interpretação literal, a teor do disposto no art. 111 do CTN.

2. O art. 1º, XIV, da Lei n. 10.925/2004 reduz à alíquota zero de PIS e COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da TIPI, o que restringe o benefício apenas ao produto especificamente enquadrado no indigitado código classificatório.

3. A farinha de rosca não pode ser enquadrada no apontado código, pois as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), no Capítulo 11, ao explicitar as Considerações Gerais, apenas estabelecem que a farinha de rosca devem submeter-se à posição 1101 (Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio) para fins classificatórios, mas em nada a equiparam à farinha de trigo prevista no código 1101.00.10.

4. Ou seja, a farinha de rosca enquadra-se na posição 11.01, mas não se pode deduzir deste fato que sua classificação seja no específico código 1101.00.10, o que afasta a pretensão recursal da parte de beneficiar-se da alíquota zero, porquanto inviável a interpretação extensiva almejada.

Recurso especial improvido” (g.n.).

277. A propósito da possibilidade de o intérprete se socorrer de outros métodos, que não o exclusivamente gramatical, para atingir o alcance da norma que dispõe sobre incentivos fiscais, reproduzo excerto do voto condutor do Acórdão n.º 201-77.690, proferido pela Primeira Câmara do então Segundo Conselho de Contribuintes no processo administrativo n.º 13962.000040/98-94:

“No caso do crédito presumido de IPI, que é incentivo fiscal criado com a finalidade específica de anular, ao menos em parte, o efeito indesejável da ‘exportação de tributos’, não se pode prescindir da interpretação teleológica, pois se trata da própria razão de ser do incentivo” (g.n.)

278. Assim, no caso vertente, não se deve menoscabar, na interpretação do benefício examinado, a sua finalidade, que, de forma incontroversa, é, aos moldes descritos na Exposição de Motivos da Lei nº 9.440/97 (EM nº 613/1996 MF), o de fomentar o desenvolvimento regional, aumentar o nível de emprego e descentralizar o setor industrial no Brasil, bem como neutralizar as desvantagens naturais existentes nas regiões incentivadas em relação às demais do País.

279. E pergunto: em que a revenda de produtos importados proporciona a descentralização de setor industrial no Brasil??? Respondo sem dificuldades: em nada!

280. Ademais, concordo com a afirmação das autoridades fiscais lançadoras no sentido de que é a industrialização na Região incentivada que tem maiores

condições potenciais de oportunizar o fomento do desenvolvimento regional e incrementar o nível de empregos, o que somente de forma extremamente discreta e totalmente desproporcional em relação ao incentivo ocorre por intermédio de mera operação de revenda de bens importados.

281. Portanto, dentre as duas interpretações que se pode extrair dos termos literais do art. 1º, caput e §1º, da Lei nº 9.440/97, é a da autoridade fiscal recorrida, na senda de que o crédito presumido é indevido em relação às operações de revenda de bens importados, já que o benefício pressupõe a “montagem ou fabricação”, a que mais se afina com a interpretação teleológica do benefício e, por isto, deve ser sobrepor àquela dada pela manifestante.

282. Não bastassem as razões acima, a impossibilidade de apuração do incentivo sobre a revenda de produtos importados está categoricamente disposta no art. 1º, caput, do Decreto nº 3.893/2001, in verbis:

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

(...) (g.n.)

283. Com efeito, o art. 1º acima é de meridiana clareza ao acentuar que benefício analisado corresponde à aplicação da alíquota de 7,30% sobre o faturamento “decorrente de vendas de produtos de fabricação própria” – o que, sem margens para incertezas, afasta o faturamento decursivo da revenda de bens (importados ou não), que, com evidência, não são de fabricação própria da empresa incentivada.

284. Em semelhante diretriz, o art. 1-A, do Decreto nº 3.893/2001, incluído pelo art. 1º, do Decreto nº 5.710, de 24/02/2006, que passou a disciplinar o cálculo do crédito presumido por pessoa jurídica submetida ao regime de incidência não cumulativa:

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

285. Realmente, o comando normativo faz expressa remissão ao “montante do crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º”, e, por seu turno, este art. 1º, como patenteado acima, cuida de crédito presumido de IPI a ser calculado sobre o faturamento restrito às **vendas de produtos de fabricação própria**, não tendo o art. 1-A trazido qualquer alteração expressa nesta limitação.

286. Por fim, tem-se que, com a edição da Lei nº 12.218/2010, foi incluído o art. 11-A à Lei nº 9.440/97, com vigência a partir de 01/01/2011, consoante ressalva o art. 3º daquela lei:

"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:

(...)

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

287. Para o art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, valem as mesmas ressalvas feitas ao art. 1º desta Lei acerca da impossibilidade de se adotar uma interpretação unicamente gramatical do dispositivo, bem como é aproveitada a mesma conclusão relativa ao incentivo do art. 1º no tocante à impossibilidade do benefício ser calculado em relação a operações de revenda de produtos importados, pois, de modo semelhante ao primeiro analisado, o objetivo do incentivo do aludido art. 11-A é, de conformidade com a Exposição de Motivos da Lei nº 12.218/2010 (EM nº 166/2009 MF/MCT/MDIC), o de implementar medidas complementares à política de **desenvolvimento produtivo no País, reforçando a regionalização da indústria automotiva Brasileira.**

288. A restrição também se extrai do Decreto nº 7.422/2010 (que regulamentou o aludido art. 11-A), o qual, em seu art. 2º, reporta-se aos produtos referidos no inciso IV, do art. 2º, do Decreto nº 2.179/97, que, por seu turno, refere-se a produtos montados ou fabricados pelas empresas beneficiárias:

Decreto nº 7.422/2010:

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

(...)"(g.n.)

Decreto nº 2.179/97:

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

(...)

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

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

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

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

d) tratores agrícolas e colheitadeiras;

e) tratores, máquinas rodoviárias e de escavação e empilhadeiras;

f) carroçarias para veículos automotores em geral;

g) reboques e semi-reboques utilizados para o transporte de mercadorias;

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

(...)”

289. Ainda no plano regulamentar, destaca-se que o art. 135, do Decreto nº 7.212/2010, também restringe, incisivamente, o benefício aos produtos de fabricação própria:

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

290. Não se olvide que, consoante art. 26-A, caput, do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora administrativa está proibida de *“afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*, ressalvadas apenas as hipóteses (aqui não configuradas) taxativamente listadas no § 6º deste dispositivo.

291. Sendo ainda mais exato, saliento que, nos casos em que a inconstitucionalidade haja sido proferida pelo STF no controle difuso de inconstitucionalidade – ainda que sob repercussão geral - o afastamento, pela autoridade julgadora de primeira instância administrativa, da norma nestes termos declarada inconstitucional pela Suprema Corte depende de manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (art. 19, §5º, da Lei nº 10.522/2002).

292. Outrossim, realço que, aos moldes do art. 7º, IV, da Portaria RFB nº 341, de 12/07/2011, a autoridade administrativa de julgamento de primeira instância deve observar as normas legais e regulamentares, dentre as quais se incluem os decretos, que integram a legislação tributária (art. 96, do CTN).

293. Complementado os fundamentos acima, menciona-se a Portaria Ministerial nº 258, de 14/10/2001, e as cláusulas constantes do Termo de Compromisso de Rerratificação ao Termo Aditivo de Ratificação de Habilitação MDIC/SDP/Nº 168/I/02, de 02/02/2002 assinado pela ora manifestante, que têm como pressuposto, aos moldes referenciados pela autoridade fiscal recorrida, a realização de industrialização pela beneficiária do incentivo.

294. Destaco, ainda, que o TVF em que se fundamentou o Despacho Decisório combatido se fundamenta, dentre outras normas, nos Decretos regulamentares acima citados e na Lei 9.440/97 e alterações, não tendo adotado como base legal a SCI COSIT nº 17/2012, de que reproduziu a ementa. O que, no máximo, verifica-se é a coincidência de parte dos argumentos usados pela autuação em relação aos constantes da SCI – mas não de todos, já que, por exemplo, diferentemente da SCI, a Fiscalização não faz comparação do benefício examinado com o incentivo da Lei nº 9.826/99. Isto não significa, todavia, que a Fiscalização tenha adotado a SCI como fundamento legal de sua conclusão, pelo que as críticas da recorrente dirigidas especificamente a este ato administrativo caem no vazio, assim como ocorre em relação à alegação de que a manifestante não estaria submetida à referida Solução de Consulta Interna.

295. Pelos fundamentos acima, improcedente a pretensão da contribuinte em calcular o crédito presumido debatido em relação à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS incidente sobre as receitas decorrentes de revenda de produtos importados.

Isto posto, nego provimento aos argumentos contidos no presente tópico.

"VI - OS CRITÉRIOS LEGAIS PARA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS E DA INOCORRÊNCIA DE ERRO NA ADOÇÃO DO MÉTODO UTILIZADO PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI"

Conforme mencionado no item anterior, de acordo com o art. 11-A da Lei nº 9.440/97, o crédito presumido de IPI equivale ao dobro das contribuições devidas sobre as vendas no mercado interno de produtos de fabricação própria.

Contudo, para a apuração do incentivo, o contribuinte deve segregar de sua apuração consolidada o PIS e a COFINS devidos (resultado do cotejo de débitos e créditos) e incidentes sobre as vendas dos produtos de fabricação própria dos que recaem sobre as demais, tais como receitas de revenda de produtos e exportação.

Assim, verifica-se que, quanto maior forem os valores dos créditos, menores serão as contribuições devidas e, por conseguinte, a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

O dispositivos legais assim dispõem:

Lei nº 9.440/97, §§ 1º e 2º do art. 11 - A

"§ 1º No caso de empresa sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o montante do crédito presumido de que trata o caput será calculado com base no valor das contribuições efetivamente devidas, em cada mês, decorrentes das vendas no mercado interno, considerando-se os débitos e os créditos referentes a essas operações de venda. (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

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

Lei nº 10.833/03, §§ 8º e 9º do art. 3º

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

"§ 8o Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7o e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9o O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8o, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal."

A controvérsia reside no critério de apuração dos créditos relativos a cada tipo de receita.

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

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

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

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

A fiscalização e a DRJ, por seus turnos, entendem que o contribuinte deveria ter utilizado o método do rateio proporcional (inciso I do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/03), pois o estabelecimento matriz o utilizava para outros fins (provavelmente, para fins de determinação do saldo de créditos de PIS e COFINS que, para fins de compensação, não requeriam que se esperasse pelo fim do respectivo trimestre calendário, porém poderiam ser imediatamente compensados).

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

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

Desta forma,, faço do respectivo trecho do voto condutor da decisão da DRJ minha razão de decidir (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99):

"X.4. Da vinculação do método a ser adotado pelo estabelecimento incentivado na determinação dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativas para cálculo do benefício analisado àquele empregado pela matriz:

296. A questão a ser aqui inicialmente elucidada é se o método usado pelo estabelecimento beneficiado pelo incentivo previsto nos arts. 1º, IX, 11 e 11-A, da Lei nº 9.440/97, para determinar os créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativas referentes aos insumos aplicados na industrialização dos bens incetivados, está, ou não, vinculado ao método adotado pela matriz para calcular os créditos destes mesmos insumos quando da apuração centralizada das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

297. Para resolver o questionamento, deve-se atentar para três questões extremamente relevantes:

298. A primeira é que, a depender do método adotado, haverá alteração dos valores da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS a pagar no regime não cumulativo. Este aspecto, bastante evidente, não foi debatido pela defendente, apesar de a autoridade fiscal ter apresentado exemplo concreto para demonstrar esta circunstância (vide item 40 acima).

299. A segunda, é que, nos termos do art. 15, da Lei nº 9.779/99, a apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas pelo regime não cumulativo deve ser feita de forma centralizada pela matriz:

*“Art. 15. Serão efetuados, **de forma centralizada**, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:*

(...)

III - a apuração e o pagamento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servido Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS” (g.n.).

300. E a terceira questão é que, nos termos do art. 1º, IX, da Lei nº 9.440/97, o benefício é calculado “no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições **que incidiram sobre o faturamento**” (g.n.) – o que, à toda evidência, pressupõe a efetiva incidência da contribuição devida sobre o faturamento, tal como disciplinado pelo art. 1º-A do Decreto nº 3.893, de 2001, incluído pelo Decreto nº 5.710, de 2006, que assim estipula (reproduzo novamente o dispositivo): “*o montante do crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º corresponderá ao dobro do valor das contribuições **efetivamente devidas**, em cada mês, no regime de não-cumulatividade, decorrente das vendas no mercado interno, considerando-se os débitos e os créditos referentes a essas operações de venda*” (g.n.).

301. No mesmo sentido acima, está o art. 11-A, § 1º, da Lei nº 9.440/97, que preceitua que “o montante do crédito presumido de que trata o caput será calculado com base no valor das contribuições efetivamente devidas, em cada mês, decorrentes das vendas no mercado interno, considerando-se os débitos e os créditos referentes a essas operações de venda” (g.n.)

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

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

304. Ademais, não se pode desprezar que a instituição de um benefício fiscal é orientada por parâmetros de renúncia fiscal, que, no caso vertente, está correlacionado com os valores da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS

efetivamente devidos, não podendo ser adotado outro parâmetro do qual resulte o indevido alagamento do incentivo e, por consequência, da renúncia fiscal.

305. Não menos importantes sobre a questão são as ponderações entalhadas no TVF acerca do fato de que a pessoa jurídica constitui uma unidade só, e de que a contabilidade da pessoa jurídica deve integrar um único sistema contábil, até mesmo porque os resultados das filiais devem ser incorporados na escrituração da matriz (itens 37 a 39 e 41 a 46 acima), argumentos estes que também adoto, ao lado dos aqueles acima já esposados, no presente Voto.

306. Elucide-se que o fato de a filial não poder se aproveitar de créditos referentes a produtos por ela exportados e de ela eventualmente possuir custos, despesas e encargos distintos da matriz não inviabiliza a adoção do mesmo método de rateio proporcional utilizado na apuração devida de modo centralizado pela matriz, desde que respeitadas, quando do emprego deste método, as características da filial.

307. A mesma lógica dos itens 298 a 306 acima impõe, independentemente de disposição normativa expressa, que, no cálculo do incentivo, a segregação dos créditos da não-cumulatividade de todo e qualquer veículo não incentivado – não apenas dos exportados – seja feita pelo mesmo método adotado pela matriz.

308. Neste ponto, chamo a atenção que a Solução de Divergência Cosit nº 23/2013 (citada no segundo Parecer Técnico), não trata da questão específica aqui analisada. De todo modo, a invocada Solução de Divergência ressalva, em seu item 15, que “a forma de despesas administrativas pode, em tese, ficar a critério do contribuinte, desde que tais operações estejam de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos, **ou que não levem a resultado diferente do legítimo**, assim como devem permitir a suficiente clareza e segurança para a verificação e os controles por parte da autoridade fiscal” (g.n.). Logo, conclui-se que, no caso vertente, é impossível a adoção de critério de rateio proporcional que não embasado na receita bruta, pois a adoção de distintos critérios conduz a divergentes resultados.

309. Saliento, particularmente no tangente à separação dos créditos relacionados ao mercado interno e ao externo que, apesar de, originariamente, a Lei nº 9.440/97 não tenha expresso que fosse feita por um dos métodos previsto nos §§8º e 9º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/ 2003, **o art. 1º, do Decreto nº 5.710, de 01/03/2006, que acrescentou o art. 1-A ao Decreto nº 3.893/2001 (sobre o qual cabem as observações dos itens 290 a 292 acima) faz literal menção a respeito:**

“Art. 1º. O Decreto nº 3.893, de 22 de agosto de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte artigo:

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

§ 1º Para os efeitos do caput, o contribuinte deverá apurar separadamente os créditos decorrentes dos custos, despesas e

encargos vinculados às receitas auferidas com a venda no mercado interno e os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportações, observados os métodos de apropriação de créditos previstos nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

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

310. Logo, desde o Decreto nº 5.710/2006 já havia disposição regulamentar determinando, para segregação dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS vinculados ao mercado interno e ao externo, a adoção de um dos métodos previstos nos §§8º e 9º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que, posteriormente, tal determinação foi incluída pela Lei nº 12.218/2010 no art. 11-A, da Lei nº 9.440/97.

311. Ora, no caso vertente, consoante se observa nos documentos de fls. 1.292/2.713 do processo administrativo nº 13502.721308/2013-14, a própria contribuinte, na Ficha 01 – “Dados Iniciais”, inseriu, no campo “Método de Determinação dos Créditos”, **de todos os 36 (trinta e seis) DACON entregues** em relação aos meses de janeiro/2009 a dezembro/2011 a informação “Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação **Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida**” (g.n.), o que, como foi relatado por este Relator, foi confirmado pelo sujeito passivo em resposta à intimação que lhe foi dirigida no curso do procedimento fiscal.

312. No recurso interposto, mais uma vez, a recorrente, em mais de uma passagem, é peremptória ao dizer que usou o rateio proporcional. Apenas para exemplificar:

312.1. na 46ª lauda, terceiro parágrafo, da Manifestação de Inconformidade, ao registrar que “Logo, carece de qualquer fundamento legal a afirmação feita às págs. 17 do TVF quando sugere que a Requerente deveria adotar **o método de rateio proporcional que fora empregado pela matriz** para apuração do PIS e da COFINS” (g.n.);

312.2. na 50ª lauda, segundo parágrafo, da Manifestação de Inconformidade, em que conclui que “Desta forma, é impróprio o levantamento realizado pela Fiscalização para a quantificação dos créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos suportados pela Requerente, **tomando em consideração o método de rateio proporcional pelo qual optara o estabelecimento Matriz**, para fins de apuração do valor das contribuições que irão compor a base do crédito presumido de IPI a que faz jus a Requerente” (g.n.).

313. Aqui destaco que, conquanto o segundo Parecer Técnico concentre, quase que totalmente, seus esforços em evidenciar que a contribuinte disporia de sistema de contabilidade de custo integrada e coordenada com a escrituração, em nenhum momento é comprovado que, de fato, contrariamente ao que foi dito pelo próprio sujeito passivo nos DACON por ele entregues, no curso do procedimento fiscal e na Manifestação de Inconformidade interposta nos autos, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica também tenha adotado o mesmo método supostamente inicialmente usado pela filial incentivada (apropriação direta). Aliás, referido Parecer Técnico – que, conforme ele mesmo ressalva, apenas se limitou ao ano de

2011, enquanto a autuação envolve os anos de 2009, 2010 e 2011 –, sequer se fez acompanhar de demonstrativos nos quais estivesse evidenciado que, realmente, a matriz tenha realizado apropriação direta.

314. Aliás, o Parecer Técnico é **contraditório** sobre a questão, pois, embora afirme, em seu item 5.2.3., que a FORD teria realizado apropriação direta, posteriormente diz em seu item 5.3.3.9 que “A Ford, em seu cálculo original, utilizou-se de percentual sobre a receita para identificar os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas com a venda no mercado interno e os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação” e que “Para a identificação das parcelas dos citados valores, utilizamos o critério mencionado no item 5.2.7 acima e realizamos os ajustes no valor dos créditos a serem considerados para fins de cálculo do incentivo”!!!

315. Anoto que a contribuinte, na Impugnação ao Auto de Infração Complementar objeto do processo administrativo nº 13502.721308/2013-14, bem como na Manifestação de Inconformidade interposta em face do segundo Despacho Decisório proferido no processo administrativo nº 13819.904873/2012-62, ambos os recursos interpostos após a apresentação do comentado Parecer Técnico, continua a dizer que a matriz adotou o método de rateio proporcional.

316. Portanto, concluo que o estabelecimento matriz da pessoa jurídica utilizou, para apurar, de forma centralizada, a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devida na forma das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o rateio proporcional previsto no art. 40, § 1º, I, da IN SRF nº 594/2005; então, pelos fundamentos esquadrihados, deve usar este mesmo método para definir os créditos (e, por consequência, o valor efetivamente devido) destas contribuições para fins de levantamento do crédito presumido de IPI tratado na Lei nº 9.440/97.

317. Patenteado que a contribuinte deve aplicar, no cálculo do incentivo analisado, o mesmo método empregado pela matriz para segregar os créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e, ainda, evidenciado que a matriz adotou o método de rateio proporcional, **perde sentido analisar se o chamado método “Bill of material”, adotado pela manifestante, permite, ou não, apurar adequadamente o crédito presumido de IPI debatido.**

318. No entanto, apenas para argumentar, registro estarem caracterizadas diversas inconsistências no método de segregação de créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS utilizado pela contribuinte no cálculo do benefício. Para exemplificar:

318.1. exclusão, nos custos contabilizados, do ICMS devido por responsabilidade própria, da contribuição para o PIS e da COFINS da base da receita de vendas, circunstância que distorce os cálculos e, inclusive, o Parecer Técnico diz ter ajustado (vide item 236 acima);

318.2. efeito de antecipação/postergação do gozo do incentivo advindo da utilização do “Revenue Recognition”, conforme inclusive admitido no Parecer Técnico;

318.3. exclusão, da base de cálculo das contribuições, de ICMS supostamente a título de substituição tributária, mas que, na verdade, é devido por responsabilidade própria;

318.4. consideração do valor das peças na data de fabricação dos veículos – e não o custo de aquisição efetivamente incorrido na data da compra da matéria-prima – o que exige a realização de ajustes;

319. Ademais, anoto, ainda para argumentar, que o método empregado pelo Parecer Técnico para segregar os créditos da não-cumulatividade foi distinto daquele utilizado pela contribuinte, como se verifica, por exemplo, no tocante aos fretes nas compras, aos fretes nas vendas aos gastos gerais de fabricação, relativamente aos quais, consoante relatado nos itens 237.2, 237.3 e 237.4 acima, a contribuinte teria realizado rateio a partir da receita líquida e o Parecer procedeu à apropriação direta.

320. Não me alongo sobre as circunstâncias citadas nos dois parágrafos antecedentes, nem me debruço sobre as demais supostas irregularidades da contabilidade da contribuinte denunciadas no TVF, porque o exame destas questões perde sentido a partir das conclusões de que aqui devem os créditos serem segregados por meio do método do rateio proporcional em relação à receita bruta. E, por esta mesma razão, perde sentido avaliar o argumento da contribuinte de que, na apropriação direta, seria possível a rateio proporcional de determinados custos comuns.

321. Feitas as observações acima, julgo improcedente a Manifestação de Inconformidade, na parte em que pretendem afastar o método de rateio proporcional para segregação dos créditos referentes aos produtos incentivados.

X.5. Do primeiro Parecer Técnico:

322. O primeiro Parecer Técnico, inovando os termos da defesa apresentada pela contribuinte, sugere que os créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS a ser considerado no cálculo do incentivo aqui abordado fosse estabelecido mediante a aplicação, sobre a totalidade dos créditos da FORD, da relação percentual da receita bruta da venda de produtos incentivados (ou seja, excluindo-se as exportações e a receita de veículos importados do estabelecimento em Camaçari) e a receita total da Ford.

323. No entanto, o procedimento adotado pela Fiscalização permite calcular, com melhor exatidão, o crédito presumido de IPI, eis que, na metodologia inovadora proposta pelo primeiro parecer técnico – que sequer foi defendida pela recorrente na Manifestação de Inconformidade –, a apuração da filial em Camaçari, estabelecimento incentivado, é fortemente influenciada pelas receitas e pelos créditos de outros estabelecimentos da pessoa jurídica, aos quais não se estende o comentado incentivo. Em razão do exposto, mantém-se a metodologia empregada pela Fiscalização.

324. Outra inovação trazida pelo primeiro Parecer Técnico em relação à defesa, é a alegação de que o rateio realizado teria segregado custos comuns às atividades de revenda e de produção (como energia elétrica e fretes), o que teria distorcido a alocação de créditos para Camaçari.

325. Ocorre, primeiro, a que questão acima não foi ventilada na Manifestação de Inconformidade e configura matéria preclusa que não poderia ser atravessada tardiamente pelo Parecer Técnico, que sequer apresentou qualquer demonstrativo, a título exemplificativo que fosse, de qual seria o eventual incentivo adicional a que faria jus a contribuinte em razão da comentada circunstância. Ambas as circunstâncias são suficientes para rejeitar a alegação.

326. Atente-se que o segundo Parecer Técnico, no terceiro parágrafo de sua 66ª lauda, deixa claro que “o valor das matérias primas é significativamente superior aos demais gastos gerais de fabricação”, o que leva a crer que, plagiando os termos deste Parecer, que eventual diferença de incentivo analisado em razão da situação comentada é “imaterial” quando comparado com os valores totais envolvidos, especialmente quando se atenta para o fato de que as atividades da FORD são essencialmente industriais. Não fosse assim, decerto a recorrente e a empresa de consultoria teria tido o cuidado de melhor conduzir a questão e teria elaborado mínimos demonstrativos que viabilizassem o atendimento do pleito.

327. As demais questões ventiladas no primeiro Parecer Técnico, naquilo que interessa à solução da presente lide, foram objeto de diligência cuja conclusão ensejarão a redução da autuação inicialmente formalizada, nos termos adiante expostos.

Portanto, nego provimento aos argumentos da recorrente.

"VII - QUANTO AOS CRÉDITOS ORIGINADOS DE OUTROS ESTABELECIMENTOS"

Peças já submetidas à industrialização são transferidas das filiais de Taubaté e São Bernardo do Campo para a de Camaçari, onde o processo produtivo é concluído.

Para fins do cálculo do crédito presumido de IPI, em relação às peças transferidas, são computados créditos tão somente relacionados aos custos diretos (ex: matéria-prima), desconsiderando-se, os demais, tais como, como graxa, estopa, energia elétrica, armazenagem, frete etc.. Tal fato, como vimos, redundará no aumento do valor do incentivo fiscal.

Diante disto, a fiscalização apurou os demais custos e ajustou o cálculo do crédito presumido de IPI, adotando o método do rateio proporcional.

A DRJ, motivada por contestação do contribuinte, requereu diligência para, entre outros motivos, verificar se havia transferências de mercadorias, cujos custos de fabricação e respectivas receitas de venda não haviam sido computadas nos cálculos dos créditos presumidos de IPI.

A diligência não propôs retificação dos cálculos dos citados demais custos de fabricação de peças transferidas.

A recorrente, por sua vez, limitou-se a reiterar que entende que o método de apropriação direta seria o mais adequado (questão tratada no tópico anterior) e a consignar que a fiscalização teria computado custos como o de frete entre estabelecimentos da mesma empresa os quais a RFB notoriamente não aceita na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS. Em outras palavras, não contestou o procedimento da fiscalização de adicionar ao cálculo do crédito presumido de IPI os demais custos de fabricação das peças transferidas.

Assim, nego provimento aos argumentos da recorrente, que, com efeito, não têm relação direta com a questão central discutida neste tópico.

"VIII - QUANTO AO SUPOSTO ERRO NA DETERMINAÇÃO DO FATOR DE RATEIO"

A fiscalização identificou que o contribuinte adotou dois métodos de rateio dos custos, para fins de determinação dos créditos de PIS e COFINS a serem computados no cálculo do crédito presumido de IPI: i) para os custos com energia elétrica, armazenagem, frete e bens do imobilizado, adotou o rateio proporcional, qual seja, a participação percentual das receitas com vendas de produtos de fabricação própria, que estão dentro do escopo do incentivo fiscal, na receita total; e ii) nos cálculos dos custos diretos, adotou o método que denominou de *Bill of material*, cujo resultado se aproxima do método da apropriação direta.

Conforme discutido anteriormente, a fiscalização recalculou o incentivo fiscal, adotando, para todos os fins, o método do rateio proporcional. Não obstante, na parte em que o contribuinte adotou o método que o agente fiscal julgava como correto (rateio proporcional), teria cometido erros no cálculo, que são tratados nos tópicos seguintes.

"VIII - a - Sobre o item X - 7 da decisão recorrida"

Para fins do rateio proporcional, a recorrente excluiu o ICMS das receitas com vendas no mercado interno, procedimento que sustentou em todos os momentos processuais, pois entende que o tributo não compõem a receita e, por conseguinte, não pode sofrer tributação pelo PIS e a COFINS.

A fiscalização recorreu às Lei nº 10.637/03 e 10.833/03, nos dispositivos em que definiram que a base de cálculo é receita bruta, da qual somente poderia ser excluído o ICMS devido por substituição tributária. A DRJ ratifica este posicionamento, acrescentando menções às Súmulas STJ 68 e 94.

Já manifestei-me perante esta turma no sentido de que devemos aplicar o Acórdão publicado no Diário de Justiça de 02/10/2017, relativo ao RE nº 574.706-PR, cuja repercussão geral foi reconhecida, que dispõe que o ICMS não compõe as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

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.

"VIII - b - Sobre o item X - 8 da decisão recorrida"

Para fins do rateio proporcional, a recorrente excluiu das receitas as que diziam respeito a veículos faturados, porém que, até então, não haviam saído do estabelecimento. Adicionalmente, excluiu a parcela do ICMS incidente sobre vendas em que teria figurado exclusivamente como responsável por substituição tributária, nos termos do Convênio ICMS 51/00.

No primeiro caso, a fiscalização não acatou tal exclusão, em razão de as receitas correspondentes terem sido computadas no cálculo das contribuições devidas, base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Pelo mesmo motivo apresentado pela fiscalização, não dou provimento aos argumentos da recorrente. Ademais, cumpre mencionar que o simples fato de os bens não terem saído do estabelecimento não significa que ainda não havia disponibilidade econômica e jurídica da renda correspondente, isto é, que a receita ainda não havia sido auferida.

No segundo, a fiscalização consignou que não aceitou a exclusão, pois o valor se referia a ICMS próprio.

A meu ver, o Convênio ICMS nº 51/00 determina que a montadora destaque na nota fiscal o ICMS próprio e o ICMS sujeito ao regime da substituição tributária, que é o incidente sobre a venda da concessionária para o consumidor final. Assim, em tese, está correta a recorrente.

Contudo, segundo a fiscalização, o ICMS objeto da controvérsia foi contabilizado a débito de conta de resultado, tal qual é registrado o ICMS "próprio" - o valor integra a receita com venda e é contabilizado como despesa com ICMS, para que então seja conhecida a receita líquida com vendas. O ICMS substituição tributária, por seu turno, não é contabilizado em conta de resultado - não integra a receita com vendas e tampouco é registrado como despesa com ICMS. E, neste ponto, o que a fiscalização consignou não foi contestado.

Portanto, os lançamentos contábeis evidenciam que o indigitado ICMS era o devido por operações próprias, tal qual concluiu a fiscalização, e não o relativo à parcela em que figurava como sujeito passivo por substituição.

Isto posto, nego provimento aos argumentos da recorrente.

"VIII - c - Sobre o item X - 9 da decisão recorrida"

Reproduzo abaixo o respectivo trecho do Termo de Verificação Fiscal, em que a controvérsia é detalhadamente descrita e cuja conclusão foi ratificada pela DRJ:

4.2.3.3 – Erro na composição da receita de exportação

Para definir a receita de exportação, o contribuinte considerou, além das vendas de veículos fabricados pela filial de Camaçari, as vendas de CKD (*Completely Knocked Down*), processo de produção que consiste em enviar um veículo desmontado para ser finalizado no país onde será vendido. No caso da FORD, os kits com os componentes são enviados para Venezuela para montagem dos veículos neste país.

A fábrica de Camaçari adota um sistema de condomínio industrial, onde a participação dos fornecedores ocorre diretamente na linha de montagem e no processo de produção, dentro de uma logística unificada. Nesse modelo, ocorre uma redução do número de componentes fabricados dentro das montadoras, que priorizam o desenho, a montagem e a distribuição dos veículos. Aos fornecedores cabe a fabricação dos componentes e peças e a montagem dos módulos.

No caso do CKD, a maior parte dos módulos e peças são produzidos pelos fornecedores, cabendo à filial de Camaçari somente a compra dos kits prontos e a exportação para a Venezuela. Ou seja, não há industrialização na filial de Camaçari, mas tão somente revenda de produtos. Essa afirmação é corroborada pela resposta ao termo de intimação lavrado em 21/11/2013, onde a empresa apresentou planilha identificando quais peças foram produzidas pela empresa e quais não sofreram nenhum processo de industrialização.

A caracterização de exportação de CKD como revenda tem reflexo na determinação do percentual de rateio dos veículos vendidos no mercado interno e exportados.

A definição do fator de rateio é importante para a adequada distribuição dos créditos das contribuições. No caso em tela, tais créditos são vinculados aos custos de industrialização. Conforme exposto no item 4.1, o incentivo da Lei 9.440 deve ser calculado sobre as vendas de produtos de fabricação própria. Assim, os créditos devem ser calculados somente sobre os custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Essa, inclusive, foi a posição adotada pela empresa no cálculo do fator de rateio, pois considerou, no cômputo das vendas no mercado interno, somente as vendas de produtos fabricados. A contabilidade da empresa divide a receita de vendas internas em 2 contas distintas: uma para vendas locais (fabricados) e outra para venda de veículos importados. No cálculo do fator de rateio, foi considerada somente a conta contábil que registra as vendas dos veículos fabricados (23A01A00LOCAL), não incluindo a conta que registra a venda dos veículos importados (2323A01A00IMPO).

Se adotou um critério para apurar as receita de vendas no mercado interno, a empresa deveria ter adotado o mesmo critério para determinar as vendas no mercado externo. Se não considerou a vendas no mercado interno de veículos importados (revenda), também não deveria incluir no cômputo das receitas de exportação a venda de CKD's que foram adquiridos prontos e revendidos ao exterior, sem nenhuma operação de industrialização (revenda). Da forma que agiu, a empresa reduziu 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.

Pelo exposto, na apuração de ofício do fator de rateio não incluiremos a receita de vendas de CKD's para os quais a filial não efetuou nenhuma industrialização, mas tão somente aqueles em que houve alguma industrialização por parte da empresa. Para isso, utilizaremos a informação prestada pela empresa, que indicou quais módulos foram adquiridos e revendidos, e quais módulos foram industrializados.

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que, ao computar as vendas com CKD no somatório das receitas com exportação, reduziu o percentual de participação das vendas de produtos de fabricação própria no total das receitas. Com isto, o percentual de créditos de PIS e COFINS a serem deduzidos das contribuições devidas sobre as vendas de produtos de fabricação própria também diminuiu. Como resultado final, houve aumento do incentivo fiscal, equivalente ao dobro das contribuições devidas sobre as vendas de produtos de fabricação própria.

A recorrente afirma, porém sem comprovar, que os CKD constituem "kits" de fabricação própria. E aduz que, se a diligência pleiteada em primeira instância tivesse sido realizada, tal questão teria sido esclarecida.

Se a recorrente tivesse carreado aos autos provas do que afirma, esta turma poderia ou acatar suas alegações ou, caso fosse necessário (ex: as provas fossem constituídas

por grande número de documentos e de alto nível de complexidade), converter o julgamento em diligência, para obtenção dos esclarecimentos adicionais que fossem necessários. Contudo, não podemos dar provimento a argumentos infundados ou mesmo determinar a realização de diligências para produção de provas em favor do contribuinte, o que não encontraria respaldo no decreto nº 70.235/72.

Portanto, nego provimento.

"VIII - d - Sobre o item X - 10 da decisão recorrida"

A controvérsia foi bem descrita e enfrentada pela DRJ, de cujos argumentos faço minha razão de decidir (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99):

"X.10. Das receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus:

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

369. Tem razão a Fiscalização ao considerar que a operação comentada está sujeita à alíquota zero, diante da meridiana clareza do disposto no art. 2º, caput e § 1º, da Lei nº 10.996/2004:

“Art. 2º. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.

(...)”

370. Note-se que, se o legislador considerasse, para fins da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativas, que as operações de remessa de produtos para consumo na Zona Franca de Manaus caracterizassem operações de exportação, nenhum sentido teria que a Lei nº 10.996/2004 atribuísse alíquota zero a tais operações, pois em data anterior à edição desta lei, quando foi implantada a sistemática não-cumulativa de referidas contribuições, elas não incidem sobre receitas de exportação (art. 5º, I, da Lei nº 10.637/2002, e art. 6º, I, da Lei nº 10.833/2003).

371. Acrescente-se que o comando do art. 4º, do DL nº 288/67, apenas é aplicável aos tributos “constantes da legislação em vigor” quando de sua edição, consoante não deixa margens para incertezas o texto deste dispositivo legal, assim redigido:

*“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” (g.n.)*

372. Como tanto a contribuição para o PIS/PASEP e como a COFINS (seja pelo regime não-cumulativo aqui tratado, seja pelo regime cumulativo) apenas foram criadas após a edição do Decreto-lei nº 288/67, o art. 4º deste diploma legal não tem qualquer efeito sobre mencionadas contribuições.

373. Portanto, não tem razão a recorrente ao afirmar que os valores por ela auferidos com as vendas para a Zona Franca de Manaus equivaleriam a receitas de exportação, pois tais importâncias representam, na realidade, receitas de vendas no mercado interno sobre as quais recai a alíquota zero.

374. No sentido acima, reproduzo o voto condutor do julgado proferido aos 20/05/2013 pela 1ª Turma, 2ª Câmara, da 3ª Seção do CARF proferido no processo administrativo nº 10670.001491/2005-90:

"Em relação à isenção das receitas ora tributadas, a contribuinte sustenta que, conforme previsto no artigo 4º Decreto-lei nº 288/67, as operações que destinam a ZFM mercadorias nacionais são, "para todos os efeitos fiscais", equivalentes a uma exportação brasileira para o exterior. Observa-se, contudo, que o citado DL 288/67, ao estabelecer esta equiparação, restringiu seus efeitos a legislação em vigor:

*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. (grifo nosso)*

Refere-se, portanto, apenas aos tributos vigentes à data da promulgação deste Decreto-lei, no ano de 1967. As contribuições sociais, por sua vez, foram instituídas posteriormente; o PIS em 1970, por meio da Lei Complementar nº 07, e a Cofins em 1991, pela Lei Complementar nº 70. Constata-se ainda que o DL 288/67, mesmo que tivesse este teor, não poderia modificar a legislação superveniente que instituisse novos tributos, projetando os efeitos desta isenção para o futuro indiscriminadamente.

Ademais, o fato de ter sido publicada lei posterior, qual seja a MP nº 202, convertida na Lei nº 10.996, de 2004, reduzindo a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para as receitas em comento necessariamente significa que antes desta publicação estas receitas eram tributadas, caso contrário a nova lei seria totalmente desnecessária, hipótese não recomendada pela hermenêutica jurídica.

Conclui-se, desta forma, que as receitas de vendas a empresas situadas na ZFM não podem ser equiparadas às receitas de vendas de exportação para fins de incidência destes tributos” (Acórdão nº 3201-001.281).

375. Ocorre que, apesar de submetidas à alíquota zero, as operações aqui tratadas autorizam a manutenção do crédito da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a partir da edição da Lei nº 11.033/2004, que assim preceitua em seu art. 17:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

376. Diante do exposto, também improcede a Manifestação de Inconformidade quanto ao aspecto abordado."

Concluo por negar provimento aos argumentos.

"IX - DOS EQUÍVOCOS DOS CÁLCULOS CONSTANTES DA EXIGÊNCIA FISCAL"

Apesar de discordar de sua aplicação - entende que poderia adotar dois diferentes métodos de apropriação de custos na filial Camaçari e o rateio proporcional na matriz - a recorrente aponta três supostos erros nos cálculos do rateio proporcional efetuado pela fiscalização, os quais, abaixo enumero e aprecio:

i) Cômputo das receitas de veículos faturados, porém não saídos do estabelecimento: os argumentos foram examinados e rechaçados, no tópico ***"VIII - b - Sobre o item X - 8 da decisão recorrida"***.

ii) Adoção do método de rateio *"Bill of Material"* e cômputo do ICMS próprio no cálculo do rateio proporcional: os argumentos foram apreciados e rechaçados nos tópicos ***"VI - OS CRITÉRIOS LEGAIS PARA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS E DA INOCORRÊNCIA DE ERRO NA ADOÇÃO DO MÉTODO UTILIZADO PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI"*** e ***"VIII - a - Sobre o item X - 7 da decisão recorrida"***.

iii) Vendas de Camaçari não computadas no rateio proporcional e inclusão indevida das vendas para a Zona franca de Manaus: reproduzo a resposta dada pela DRJ, de que faço minha razão de decidir:

"380. A terceira questão acima – as saídas da filial em Camaçari que a recorrente disse não teriam sido consideradas no denominador do fato de rateio - foi objeto de diligência solicitada por esta Turma, ocasião em que a autoridade diligenciante prestou, em relação às saídas sob os CFOP nº 5152, 5403, 6152 e 6403, as informações contidas nos itens 248 (e subitens) acima e no tocante aos CFOP nº 5151 e 6151, as informações dos itens 249 (e subitens) acima.

381. Em relação às primeiras saídas acima, têm razão os diligenciantes ao asseverarem que, por se referirem a produtos importados simplesmente revendidos ou incorporados à frota da contribuinte, elas não deveriam ser consideradas no rateio, pois é óbvio que nestes produtos não foram empregados os insumos a serem rateados.

382. Sobre as saídas acima, a contribuinte, na manifestação sobre o resultado da diligência, limitou-se a falar que a questão é exatamente a matéria controvertida nos autos e que seria descabido à autoridade fiscal se recusar a atender a diligência solicitada por esta DRJ.

383. Ocorre que, como bem anotado no Relatório de Diligência, esta DRJ solicitou que fosse verificada, no Livro Registro de Apuração do IPI do estabelecimento em Camaçari e nos demais pertinentes Livros/Documentos da escrita fiscal/contábil que legitimassem as anotações consignadas neste Livro, a eventual existência de saídas de produtos fabricados nesta filial que acaso não tivessem sido consideradas, quando do cálculo do fator de rateio, no total das saídas de citado estabelecimento e, com atenção para a observação do item 244.4 acima e para eventuais outros aspectos que tivessem interferência na questão, e elaborasse, se fosse o caso, demonstrativo mensal de crédito presumido de IPI adicional a ser reconhecido além daqueles já apurados no curso da fiscalização.

384. Portanto, nada mais fez a autoridade fiscal que dar fiel cumprimento ao requerido por esta DRJ. Ademais, acima este Relator já votou contrariamente ao direito à consideração do incentivo sobre a revenda de veículos importados, sendo os mesmos fundamentos em que se baseia a conclusão a respeito aplicáveis aos veículos importados incorporados à frota da recorrente (CFOP nº 5.152, fl. 791).

385. Saliento que muito pertinente é a ponderação embutida no Relatório de Diligência no sentido de que caso fossem consideradas as saídas de mercadorias sob os CFOP nº 5152, 5403, 6152 e 6403 o percentual correspondente aos veículos importados apropriaria uma parcela de créditos dos custos, despesas e encargos vinculados à fabricação de bens, sem que, para isto, tivesse utilizado quaisquer destes insumos.

386. Destarte, as saídas ora examinadas não devem ser consideradas na definição do fator de rateio aos moldes pretendidos pela recorrente.

387. Prosseguindo, no tocante às saídas de mercadorias sob os CFOP nº 5151 e 6151 da filial em Camaçari, as autoridades diligenciantes concluíram que elas realmente deveriam fazer parte do fator de rateio, consoante fundamentos e nos moldes descritos no item 249 (e subitens) acima, que aqui acato.

388. A propósito das saídas acima, queixou-se a diligenciada no que pertine à inclusão, no Anexo D, das vendas para a ZFM como integrante das receitas de vendas. No entanto, segundo fundamentos esquadrinhados no item "X.10. Das receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus", sobre as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus incide a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sob a alíquota zero, não se podendo tais vendas serem tratadas como operações de exportação."

Nego provimento aos argumentos contidos neste tópico.

CONCLUSÃO

Nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Processo nº 13819.904878/2012-95
Acórdão n.º **3301-004.698**

S3-C3T1
Fl. 1006

Marcelo Costa Marques d'Oliveira
(assinado digitalmente)