



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

Processo n° 13857.000057/99-20
Recurso n° 159.205 Voluntário
Acórdão n° 2201-00.247 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2009
Matéria Ressarcimento de Créditos de IPI (Crédito Presumido Lei nº 9.363/96)
Recorrente TECUMSEH DO BRASIL LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE A FAZENDA PROCEDER A SUA CONFERÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não existe previsão legal definindo o limite temporal para que a Fazenda Nacional confira o cálculo do crédito presumido de IPI apurado pelo contribuinte, não podendo ser invocado para tanto a aplicação do disposto no § 4º do Código Tributário Nacional, que trata de lançamento de crédito tributário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EXCLUSÃO.

O incentivo denominado “crédito presumido de IPI” somente pode ser calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sendo indevida a inclusão, na sua apuração, de custos de serviços de industrialização por encomenda, especialmente quando nas duas fases de irrisignação a empresa não traz detalhes ou específica no que consiste o seu processo de industrialização por encomenda, tratando o tema de forma genérica, de modo que não se sabe qual o tipo de material retorna desse processo, bem como de que forma o mesmo é utilizado no processo industrial.

Recurso Voluntário Negado.

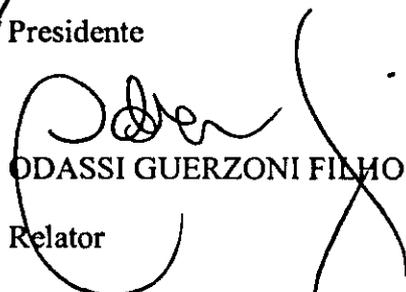
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

P.

ACORDAM os membros da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em negar provimento ao recurso nos seguintes termos: a) por unanimidade de votos, afastou-se a decadência; e, b) quanto ao mérito, por maioria de votos, negou-se o direito à inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos valores incluídos na rubrica "industrialização por encomenda". Vencido o Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte. Os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Eric Moraes de Castro e Silva votaram pelas conclusões.



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Presidente



ODASSI GUERZONI FILHO
Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, José Adão Vitorino de Moraes e Dalton César Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos presumidos de IPI, como forma de recuperação das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, nos termos da Lei n.º 9.363, de 14 de dezembro de 1996. O pedido foi formulado em 02/02/1999, no valor de R\$ 278.209,88 e se refere a aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem ocorridas durante o 4º trimestre de 1998. Ao pedido seguiu-se também um "Pedido de Compensação" de débito, entregue em 10/02/1999.

O Setor de Fiscalização da DRF em Araraquara/SP, não obstante tivesse glosado os valores incluídos pela interessada na base de cálculo do incentivo a título de gastos com *energia elétrica* e com *industrialização por encomenda*, opinou pelo **deferimento** do valor total pleiteado, justificando tal procedimento no fato de o contribuinte sempre ter solicitado ressarcimento em valores inferiores aos créditos presumidos escriturados. Registre-se, neste ponto, que o *Relatório da Fiscalização* versou também sobre pedidos de ressarcimento formulados em outros dezoito processos administrativos envolvendo períodos de apuração dos anos de 1998 a 2002, sendo que as glosas, assim consideradas as dos anos de 1998, 1999, 2000 e 2001, perfizeram o montante de R\$ 1.294.249,14.

Registre-se ainda, por oportuno, que os procedimentos de auditoria fiscal se iniciaram em 1º/04/2004 e que o Despacho Decisório do Setor de Administração Tributária da DRF em Araraquara, por meio do qual restou deferido o pedido de ressarcimento no valor de

R\$ 278.209,88, foi cientificado à interessada em 20/03/2007. Não menos oportuna é a informação de que a compensação de débitos informada, cuja entrega se deu em 10/02/1999 (débito no montante de R\$ 278.209,88), foi homologada tacitamente, nos termos do referido Despacho Decisório¹.

No documento da interessada que, em homenagem ao princípio da fungibilidade, podemos considerar como sendo a sua *Manifestação de Inconformidade*, a mesma, inicialmente, se insurgiu contra as glosas efetuadas pelo Fisco neste e nos demais processos administrativos que versam sobre créditos dos meses de fevereiro de 1998 a março de 1999, no montante de R\$ 339.475,52, argumentando que a exigência de estorno desses valores na sua escrita não pode prosperar em face do prazo legal de *prescrição* previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, combinado com o disposto no inciso V do artigo 156 do mesmo diploma legal. Entendeu ela, portanto, que, pelo fato de a ação fiscal ter sido iniciada em 1º/04/2004, teria sido atingido o prazo para que tais créditos fossem glosados.

Insurgiu-se ainda a interessada, desta vez de forma específica, mas apenas contra as glosas nos gastos com *industrialização por encomenda*, sob o argumento de que o entendimento do Fisco contrasta com o proferido em decisão da 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 201-76.472, de 15/10/2002, cuja ementa reproduziu, esta no sentido de os *gastos com a industrialização por encomenda* devem integrar o custo das aquisições das matérias primas e, portanto, integrar a base de cálculo do incentivo. Não se manifestou a respeito das glosas dos gastos com energia elétrica.

A 2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, todavia, indeferiu a solicitação da interessada, em decisão assim ementada:

Acórdão DRJ Nº 14-18788 de 2008

Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, não especificamente contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. MÃO-DE-OBRA. A parcela de mão-de-obra destacada na nota fiscal de retorno de industrialização por encomenda, com suspensão de IPI e sem a incorporação de insumos adquiridos ou importados pelo executor da encomenda, constitui mera cobrança a título de prestação de serviços, não abrangida pelo conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e é excluída do cálculo do benefício fiscal. RESSARCIMENTO. PRESCRIÇÃO. GLOSAS DE CRÉDITO. O § 4º do artigo 150 do CTN aplica-se a lançamento por homologação e não aos casos de correção do cálculo do montante do benefício fiscal (crédito presumido).

Registro, primeiramente, que as glosas referentes aos *gastos com energia elétrica* não foram contestados, o que a torna matéria incontroversa, não podendo mais ser questionada em momento processual posterior.

¹ Com fundamento no § 5º do artigo 74 da Lei 9.430, de 1996, inserido pela Lei nº 10.833, de 2003.

Quanto à ocorrência da "prescrição" do direito da Fazenda Nacional proceder à glosa de créditos por conta do transcurso de cinco anos contados de seu registro na escrita fiscal, a DRJ argumenta que o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, então invocado pela impugnante, aplica-se a lançamento por homologação e não aos casos em que se verifica a correção do cálculo do montante do benefício fiscal, no caso o crédito presumido. Quanto aos gastos com industrialização por encomenda, entendeu a instância de piso que *"a parcela de mão-de-obra destacada na nota fiscal de retorno de industrialização por encomenda, com suspensão de IPI e sem a incorporação de insumos adquiridos ou importados pelo executor da encomenda, constitui mera cobrança a título de prestação de serviços, não abrangida pelo conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e é excluída do cálculo do benefício fiscal"*. Refutou ainda o argumento da interessada quanto ao entendimento dos Conselhos de Contribuintes, trazendo à colação ementa de Acórdão da CSRF proferido em janeiro de 2008, no sentido de que os *gastos com industrialização por encomenda* não podem integrar a base de cálculo do crédito presumido.

No Recurso Voluntário a interessada se preocupou em aperfeiçoar aqueles argumentos trazidos quando da Manifestação de Inconformidade, conforme, em resumo, se verá a seguir.

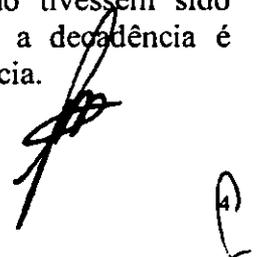
Entende a Recorrente que o Fisco perdeu o direito de proceder à glosa dos créditos que escriturou, pelo fato de, da data em que se deram tais registros e a data em que se consumaram as glosas, passaram-se mais de cinco anos, situação esta que, a seu ver, nos termos do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, resultaria na *"(...) ocorrência da homologação dos créditos apurados de forma tácita, não havendo mais como se questionar o surgimento do direito creditório"*. Em seu favor, menciona o entendimento de Eurico Marcos Dinis de Santi, no sentido de que, onde houver ordenamento jurídico, haverá sempre a decadência ou a prescrição, neste contexto se inserindo também os incentivos fiscais. Cita, como exemplo, o fato de que, para os contribuintes, existe um prazo de cinco anos para que possa usufruir o ressarcimento de IPI, a teor do artigo 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932.

Escora-se ainda a Recorrente no disposto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional para defender a idéia de que a revisão por parte do Fisco dos créditos presumidos de IPI extingue-se em cinco anos contados da data do nascimento dos mesmos, já que, a partir de então, já dispunha a Administração de meios para verificar a sua correção.

Não concorda, pois, a Recorrente, com a pretensão de se ver como termo inicial de contagem do prazo decadencial a data ou o momento das compensações, pois, nesse caso, o que interessa, ou o que se discute, é a procedência ou não dos créditos declarados/pleiteados e não os procedimentos de compensação de débitos.

Faz uma analogia do presente caso aos que envolvem os prejuízos fiscais, colacionando entendimentos da 1ª e da 3ª Câmara do 1º Conselho que, a seu ver, lhe socorreria.

Quanto a esta matéria, conclui pela decadência do direito da Fazenda rever os créditos presumidos cujos pedidos foram formalizados anteriormente a março de 2002, nele incluindo os gastos também com energia elétrica, os quais, embora não tivessem sido expressamente impugnados, devem ser considerados no julgamento pois a decadência é matéria de ordem pública e pode ser reconhecida de ofício em qualquer instância.



Em relação às glosas dos *gastos com industrialização por encomenda*, a Recorrente defende a sua inclusão na base de cálculo do incentivo citando decisões da CSRF e da 2ª Câmara deste Conselho e argumentando que o valor despendido por conta das prestações de serviço/mão-de-obra devem, por indissociáveis desses, compor o custo dos insumos que serão utilizados nos produtos industrializados, e que o entendimento do Fisco estaria a contrariar a finalidade precípua do legislador, que é a de fomentar as exportações.

Defende a Recorrente a idéia de que os tais serviços cobrados pelo terceiro industrializador também sofrem a incidência do PIS/Pasep e da Cofins, o que acaba por transportar tal incidência para o produto a ser exportado, e, portanto, como forma de ressarcimento dessas exações, necessário se faz que os valores despendidos a esse título sejam também componentes da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 24/05/2008, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 23/06/2008. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

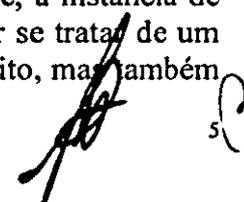
Duas são as matérias agitadas pela Recorrente: a *decadência* do direito de o Fisco rever e promover glosas em parte do crédito presumido de IPI, e a retirada da base de cálculo do incentivo dos *gastos com industrialização por encomenda*.

De se lembrar que as glosas efetuadas pela fiscalização no montante do crédito presumido pleiteado traz consigo a repercussão nos períodos posteriores aos objeto da análise fiscal, de modo que a interessada restou intimada para promover a retificação (estorno) em seu saldo credor de IPI escriturado no Livro de Apuração do IPI, no montante de R\$ 1.294.249,14, valor este que corresponde à soma das diferenças entre o Crédito Presumido de IPI escriturado pelo contribuinte e o Crédito Presumido de IPI apurado pela fiscalização, conforme sua "Planilha 3", à fl. 123.

Decadência do direito do Fisco de atestar a correção de cálculos de créditos presumidos de IPI pleiteados em Pedido de Ressarcimento.

Inicialmente, concordo com a Recorrente quando diz que a decadência é matéria de ordem pública e, como tal, pode ser reconhecida de ofício em qualquer instância, razão pela qual, não obstante a matéria relativa às glosas com *gastos de energia elétrica* não tenham sido objeto do apelo contido na Manifestação de Inconformidade, há de ser incluída ou considerada nas discussões que travaremos sobre a ocorrência ou não da decadência para os períodos em que houve a referida glosa.

De um lado, o Fisco, que, ao concluir seu *Relatório da Fiscalização*, no qual se baseou a DRF em Araraquara/SP para elaborar o Despacho Decisório, não fez qualquer menção à impossibilidade de rever os cálculos do crédito presumido de IPI, e, a instância de piso, que, instada pela interessada a se manifestar a respeito, alegou que, por se tratar de um benefício fiscal estabelecido em lei, deve-se proceder à análise não só do direito, mas também



os aspectos de certeza e liquidez do *quantum* envolvido. Entendeu a DRJ, em resumo, que não se trata de glosa de crédito de IPI escriturado em Livro de Apuração do IPI, mas sim de verificação quanto à correção do cálculo do valor de benefício fiscal pleiteado; assim, não houve lançamento para a constituição de crédito tributário algum e, portanto, não há que se falar em homologação e em decadência.

De outro, a Recorrente, que, tendo elaborado sua defesa de forma a abranger os dezoito processos em que houve a glosa por parte do Fisco, compreendendo, assim, períodos de apuração que vão desde fevereiro de 1998 a dezembro de 2002, alega que, sejam quais os critérios que aponta para a determinação do termo *a quo*, a glosa pretendida pelo Fisco não pode prosperar em face da decadência do direito de rever uma parte de seus cálculos do crédito presumido de IPI, notadamente aqueles cuja data de entrega do DCP e do Pedido de Ressarcimento tenha se dado anteriormente a março de 2002. Aqui, esclareço que em março de 2007 ocorreu a data da ciência das glosas dos créditos presumidos.

O primeiro critério apontado pela Recorrente para fins de contagem do prazo decadencial é o de considerar como termo de início a data em que entregou os seus demonstrativos de crédito presumido, os DCP, visto que, entende, a partir desse momento já dispunha a Administração de plenas condições para aferi-lo, e, como termo final a data em que foram efetuadas as glosas (20/03/2007).

O segundo critério apontado pela Recorrente, *ad argumentandum*, seria o de se tomar como termo final para fins de contagem do prazo de decadência a data em que a fiscalização foi iniciada, ou seja, em 1º de abril de 2004, mas, mesmo assim, parte da glosa teria também sido atingida pela decadência.

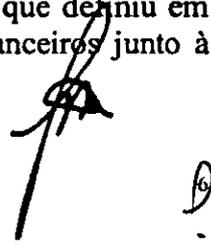
Ainda, *ad argumentandum*, alega a Recorrente que, em mesmo de tomando como termo inicial a data em que foram entregues os Pedidos de Ressarcimento, em março de 2007 também estaria decaído o direito da Fazenda rever grande parte dos cálculos do crédito presumido neles informados.

Rechaça a Recorrente a opção de se tomar como ponto de partida para a contagem do prazo decadencial a data em que foram entregues os pedidos de compensação, pois o que se discute neste processo é a origem dos créditos e não os procedimentos compensatórios.

Pois bem!

Duas são as questões a serem enfrentadas dentro do tema "decadência", o primeiro se tal instituto pode ser questionado ou invocado para os fins de análise de Crédito Presumido de IPI, e, o segundo, caso assim se entenda, quanto à forma de contagem do prazo.

Para mim, e na linha do defendido pela instância de piso, estamos lidando com o aproveitamento de um benefício fiscal cujo montante deve-se submeter ao crivo do Fisco sem que haja limite temporal para tanto. Assim, não há que se invocar a regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, vez que a mesma versa sobre lançamento de crédito tributário e não de conferência de cálculo de benefício fiscal. Tampouco serve aqui de parâmetro a regra constante do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, que definiu em cinco anos o prazo para que o contribuinte possa reclamar seus direitos financeiros junto à Fazenda Nacional.



Definitivamente, o presente caso, em que o Fisco tardou a conferir a procedência do crédito pleiteado pela interessada (forma de ressarcimento das contribuições pagas a título de PIS/Pasep e da Cofins quando da aquisição de insumos), em nada se assemelha a todas aquelas situações em que foram positivadas regras visando tratar dos institutos da decadência e da prescrição. Em outras palavras, portanto, o Fisco tem prazo ilimitado para proceder à análise quanto à correção dos créditos pleiteados pelos contribuintes na forma de favor fiscal.

Nessa mesma linha, trago à colação voto proferido pelo Ilustre Conselheiro José Antonio Francisco no Acórdão 201-80.945, de 12/02/2008, assim ementado, na parte em que interessa ao presente julgamento:

*GLOSA DE CRÉDITOS. PRAZO DECADENCIAL.
INAPLICABILIDADE.*

A glosa de créditos escriturados do IPI não corresponde à constituição do crédito tributário e, assim, não se submete a prazo decadencial.

Cabível também é a menção à existência da Súmula nº 7 aprovada na Sessão Plenária de 18/09/2007, e publicada no DOU de 26/09/2007, Seção 1, pág. 28, que diz não ser aplicável a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso quanto à ocorrência da decadência do direito de o Fisco rever os cálculos do crédito presumido de IPI, restando prejudicada a análise quanto à definição dos termos iniciais de contagem do prazo.

Industrialização por encomenda

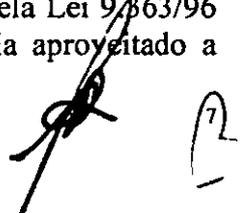
Por oportuno, esclareça-se inicialmente que tanto na fase impugnatória quanto na fase recursal não houve a preocupação da empresa em especificar ou fornecer maiores detalhes sobre o seu processo de “industrialização por encomenda”, ou seja, qual o tipo de material retorna do mesmo e como é utilizado; limitou-se a tratar o tema como uma mera rubrica.

O artigo 1º da Lei 9.363/96 dispõe que o crédito presumido de IPI seja incidente sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

E como estamos tratando de um benefício tributário, que envolve renúncia de receitas públicas, as interpretações das suas regras devem ser efetuadas de forma restritiva e não ampliada.

Assim, o legislador, seguindo o princípio de que a lei não contém palavras inúteis, deixa claro seu objetivo: o de contemplar tudo aquilo de insumos que for adquirido, comprado de outro estabelecimento; não cogitando de serviços, como é o caso da industrialização por encomenda. Ademais, no processo de industrialização, o valor da prestação de serviços se incorpora ao valor do produto acabado e não ao da matéria-prima.

Vale para este caso, portanto, a mesma argumentação utilizada acima, qual seja, pretendesse o legislador estender a abrangência do incentivo estatuído pela Lei 9.363/96 aos custos dos serviços decorrentes de industrialização por encomenda, teria aproveitado a



edição da Lei 10.276/2001 ou outro momento qualquer para fazê-lo, já que, por meio desse ato legal superveniente – que trata de modalidade alternativa de fruição do benefício fiscal em comento - foi permitido que se aproveitasse o valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI (*inciso II, do art. 1º*). Se não o fez, é porque, inequivocamente, desejou manter os dois sistemas: um, o novo, em que são aceitos tais gastos (Lei 10.276/2001), e, outro, o seu predecessor, em que não o são (Lei 9.363/96). Não há, portanto, repita-se, que se valer das regras consubstanciadas na Lei 10.276/2001 para interpretar as regras daquele incentivo tratado pela Lei 9.363/96.

Assim, considero também procedente a glosa feita pela autoridade fiscal quando não permitiu compusessem a base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores correspondentes aos serviços decorrentes de industrialização por encomenda.

Conclusão

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 2009


ODASSI GUERZONI FILHO 