



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

Processo nº 13961.000083/2002-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-006.795 – 3ª Turma Especial
Sessão de 11 de dezembro de 2014
Matéria IPI - CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente CALÇADOS DANI LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. REGIME DE APURAÇÃO.
OPÇÃO DEFINITIVA. TROCA DE REGIME.
IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo regime de apuração do crédito presumido do IPI é definitiva para cada ano-calendário, não se admitindo, em nenhuma hipótese, troca de regime no curso do ano-calendário.

CRÉDITO PRESUMIDO. ENERGIA ELÉTRICA.
APURAÇÃO COM BASE NA LEI Nº 9.363/96.

Incabível considerar como insumo os gastos com energia elétrica.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. APURAÇÃO COM BASE NA LEI Nº 9.363/96.

O valor referente ao beneficiamento dos insumos, efetuado por terceiros, não se inclui na base de cálculo do crédito presumido, uma vez que se trata de prestação de serviços, que não está compreendida no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Corintho Oliveira Machado - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 12/01/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Belchior Melo de Sousa e Corintho Oliveira Machado.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela requerente ante Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal em Florianópolis (fls. 171/172), que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de IPI e homologou as compensações pleiteadas até o limite do crédito deferido.

A contribuinte solicitou o ressarcimento de IPI para o 1º trimestre de 2002 (fl. 01), no valor total de R\$ 116.202,96, retificando posteriormente o pedido para R\$ 133.524,52 (fl. 141), sendo R\$ 4.150,03 de saldo credor da escrita fiscal e R\$ 129.374,49 de crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96 e a Portaria MF nº 38/97. Adicionalmente, a interessada apresentou os pedidos de compensação de fls. 02, 59 e 63 (convertidas em declarações de compensação) e declarações de compensação à fl. 02 do processo nº 13961.000262/2002-28 e à fl. 01 do processo nº 13961.000024/2003-01. Posteriormente, em 08/07/2008 (fls. 226/227), pediu retificação da declaração de compensação de fl. 63.

Com base na informação fiscal de fls. 161/170, o pedido foi deferido parcialmente no montante de R\$ 29.770,08, tendo sido reconhecido integralmente o direito ao saldo credor na escrita de R\$ 4.150,03, e parcialmente o crédito presumido de R\$ 25.620,05, em virtude dos seguintes motivos:

- 1. Quando apresentou a DCTF do 4º trimestre de 2001 optou por apurar o crédito presumido de IPI no ano de 2002 pela sistemática prevista na Lei nº 9.363/96, mas no momento da apuração utilizou indevidamente a sistemática prevista na Lei nº 10.276/2001;*
- 2. A opção pela apuração prevista na Lei nº 9.363/96 era irreversível;*
- 3. A apuração pela Lei nº 9.363/96 não admite a inclusão, nos custos, da energia elétrica e da prestação de serviços decorrentes de industrialização por encomenda.*

Regularmente cientificada, a postulante apresentou manifestação de inconformidade de fls. 198/201, alegando, em resumo, o seguinte:

1. Embora terceirize a industrialização, de fato é a recorrente que suporta os gastos com a energia elétrica, e por isso, esses gastos devem ser considerados na apuração do crédito presumido;

2. O fiscal considerou no cálculo apenas a industrialização por encomenda, mas deixou de computar o beneficiamento de matérias-primas;

3. Ao entregar a DCTF para o 4º trimestre de 2001, informou a opção de apurar o crédito com base na Lei nº 9.363/96, porém, quando efetivou a conclusão do processo optou pela apuração prevista na Lei nº 10.276/2001, pois o crédito nessa última opção se apresentou maior; não há impedimento legal para a mudança da opção.

Por fim, requereu o deferimento da manifestação.

Posteriormente, em 29/07/2008, a interessada protocolou petição de fls. 245/248, na qual requer a aplicação da taxa SELIC no valor a ser ressarcido.

A DRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP julgou improcedente a manifestação de inconformidade ficando a decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. REGIME DE APURAÇÃO. OPÇÃO DEFINITIVA. TROCA DE REGIME. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo regime de apuração do crédito presumido do IPI é definitiva para cada ano-calendário, não se admitindo, em nenhuma hipótese, troca de regime no curso do ano-calendário.

CRÉDITO PRESUMIDO. ENERGIA ELÉTRICA. APURAÇÃO COM BASE NA LEI Nº 9.363/96.

Incabível considerar como insumo os gastos com energia elétrica.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. APURAÇÃO COM BASE NA LEI Nº 9.363/96.

O valor referente ao beneficiamento dos insumos, efetuado por terceiros, não se inclui na base de cálculo do crédito presumido, uma vez que se trata de prestação de serviços, que não está compreendida no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório não Reconhecido*

Discordando da decisão de primeira instância, o interessado apresentou recurso voluntário, onde inova quanto à discussão da opção pela apuração do crédito presumido de IPI (aduz que não houve alteração de regime, e sim equívoco no preenchimento da DCTF do 4º trimestre de 2001; na manifestação de inconformidade diz ter informado a opção de apurar o crédito com base na Lei nº 9.363/96, porém quando efetivou a conclusão do processo optou pela apuração prevista na Lei nº 10.276/2001, uma vez que o crédito nessa última opção se apresentou maior e não havia impedimento legal à mudança de opção à época) e repisa os argumentos esgrimidos em primeira instância relativos à energia elétrica e industrialização por encomenda; ao final, requer deferimento do recurso voluntário *sub analysis*, para reconhecer o crédito integralmente.

A Repartição de origem encaminhou os presentes autos para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para fins de julgamento.

Relatado, passa-se ao voto.

Voto

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Questão prévia às demais, trata-se da opção exercida pela recorrente quanto à sistemática de apuração do crédito presumido do IPI, uma vez que dela depende a legitimidade dos créditos discutidos no presente contencioso. Por outras palavras, se a opção originariamente feita pela recorrente - Lei nº 9.363/96 - for ratificada nesta instância, os créditos a título de energia elétrica e industrialização por encomenda (utilizados pela contribuinte) não são legítimos; porém, se a alegação de mudança de opção (ou equívoco de opção) - Lei nº 10.276/2001 - supostamente encetada pela recorrente após cotejo das duas sistemáticas (sendo a da última lei mais benéfica), então consubstanciam-se legítimos os créditos a título de energia elétrica e industrialização por encomenda, por haver previsão expressa na lei.

Como já exposto na decisão de piso, a opção pelo regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 dava-se na DCTF do 4º trimestre do ano anterior ao do ano calendário em que se dava o aproveitamento dos créditos:

O parágrafo 4º do art. 1º da Lei nº 10.276/2001 atribui expressamente competência para a Secretaria da Receita Federal fixar normas para o exercício da opção pelo regime alternativo por ela instituído. Mais ainda, o art. 3º desta mesma lei atribui à Secretaria da Receita Federal a competência para regulamentar toda a lei. Portanto, o exercício da opção pelo regime alternativo de crédito presumido do IPI deve seguir as normas expedidas pela Receita Federal do Brasil.

Por seu turno, a Receita Federal, por meio das IN SRF nº 69 e nº 106, ambas de 2001, determinou que a opção pelo regime alternativo para o ano de 2002 deveria ser feito na DCTF do 4º trimestre de 2001 e, uma vez feita a opção, não seria admitida a mudança dentro do próprio ano calendário. Abaixo, transcrevo os artigos sobre o tema constantes na IN SRF nº 69/2001:

“Art. 2º **A opção** pelo regime alternativo de que trata esta Instrução Normativa **abrangerá**:

I - o último trimestre-calendário do ano de 2001, se exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, se exercida nos anos subseqüentes;

III - o período remanescente do ano-calendário, na hipótese de exercício quando do início de atividades da pessoa jurídica.

Art. 3º A opção de que trata o art. 2º será formalizada na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), correspondente ao:

I - último trimestre-calendário do ano de 2001, na hipótese do inciso I;

II - último trimestre-calendário do ano anterior, na hipótese do inciso II;

III - primeiro trimestre-calendário de atividades, na hipótese do inciso III.” (grifou-se)

*Por seu turno, a IN SRF nº 106/2001 aprovou o Programa Gerador da DCTF 1.2. Neste consta, nas instruções de preenchimento da “**Pasta - Crédito Presumido**”, vedação expressa para mudança de opção durante o ano calendário.*

Desse modo, é inadmissível a alteração da sistemática de apuração do crédito presumido promovida pela requerente, estando correto o procedimento da fiscalização de calcular o valor do direito creditório pela sistemática prevista na Lei nº 9.363/96, por ter sido esta a opção da contribuinte quando apresentou a DCTF do 4º trimestre de 2001.

Releva notar, outrossim, que na manifestação de inconformidade a recorrente diz que *ao entregar a DCTF para o quarto trimestre de 2001, informou a opção de apurar o referido crédito com base na Lei 9.363/96, porém, quando efetivou a conclusão do processo, optou pela apuração prevista na Lei 10.276/2001, pois o crédito nessa última opção se apresentou maior*; ao passo que no recurso voluntário alega que *desde o início apurou o crédito pela forma alternativa, porém preencheu equivocadamente a DCTF do 4º trimestre de 2001*.

Essa mudança de discurso, ao meu ver, embora denote certa fragilidade da defesa, na medida em que tenta adaptar os fatos após uma decisão desfavorável, em verdade não altera em nada a situação objetiva da recorrente que em nenhum momento tratou de esboçar um movimento formal durante o ano-calendário para a retificação do seu suposto equívoco. Aplica-se ao caso a máxima *Dormientibus non succurrit jus* (O Direito não socorre aos que dormem).

Nesse diapasão, a discussão acerca da possibilidade, ou não, de retificação da opção do regime de apuração do crédito presumido de ipi não merece prosperar, porquanto nenhuma retificação existiu, de fato, por conta da recorrente, a qual inclusive traz duas versões bem distintas para os fatos que circundam a questão *sub analysis*.

De todo modo, penso correta a fundamentação explicitada pela decisão recorrida no particular, e colacionada supra, razão pela qual também a adoto para afastar a pretensa mudança de opção de regime de apuração do crédito presumido de ipi.

Corolário disso, tem-se por legítimas as glosas dos créditos a título de energia elétrica e industrialização por encomenda. E mais uma vez pode-se reproduzir o acórdão vergastado:

ENERGIA ELÉTRICA

Considerando que o crédito presumido deve ser calculado com base na Lei nº 9.363/96, a fiscalização excluiu a energia elétrica da apuração.

Assim dispõe a Lei nº 9.363/96:

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

.....

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

.....

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante na respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.”

Consoante o parágrafo único do art. 3º da referida Lei, a legislação do IPI deve ser utilizada subsidiariamente para a definição dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Em relação ao assunto, a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, expedida com base na Lei nº 9.363, de 1996, assim dispõe no seu art. 3º, § 16:

“§ 16 – Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação do IPI.”

Assim, mostra-se oportuna a transcrição do art. 147, inciso I, do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98) que discrimina as situações que configuram o direito ao crédito básico do IPI, verbis:

“Art. 147 Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

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

O Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, itens 8 a 10.2, estabelece que:

“ 8 – no caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão “incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, **aqueles**

que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização” é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/1965, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/1967 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/1972), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários “*stricto sensu*”, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 – A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/1972), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 – O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 – Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 – Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos “que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização”, para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 – Como o texto fala em “incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários”, é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários “*stricto sensu*”, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão “consumidos” sobretudo levando-se em conta que as restrições “*imediata e integralmente*”, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.” (Grifou-se.)

Na mesma linha, assim estabelece o Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, no seu item 13:

“13 – Por outro lado, ressaltados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as

partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, **bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza:** limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.” (Grifou-se.)

Nesse contexto, como a energia elétrica, embora consumida no processo produtivo, não mantém contato físico com o produto final industrializado, não pode ser enquadrada no conceito de insumos, e por isso, deve ser excluída do cálculo do crédito presumido pela sistemática da Lei nº 9.363/96.

Acrescente-se ainda, que a inclusão da energia elétrica na apuração do crédito presumido pelo regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276/2001, não tem o condão de incluí-la no cálculo pelo regime previsto na Lei nº 9.363/96. Ao contrário, a inclusão da energia elétrica está restrita a quem faz a opção pelo regime alternativo, que não é o caso da interessada.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

A questão da industrialização por encomenda é similar a da energia elétrica, já que a previsão para a inclusão destes gastos no cálculo pela sistemática da Lei nº 10.276/2001, não altera a forma de cálculo prevista na Lei nº 9.363/96.

O cálculo do benefício de que trata a Lei nº 9.363/96, diz respeito, tão-somente, às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (conforme art. 1º, caput, da mencionada Lei), e, em momento algum, faz menção a serviços de beneficiamento prestados por terceiros.

Além disso, como já mencionado anteriormente, a Lei nº 9.363/96 prevê, no seu art. 3º, parágrafo único, a utilização subsidiária da legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem. E, de acordo com o artigo 147, inciso I, do RIPI/98, incluem-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles produtos que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

Ressalta-se que o posicionamento adotado pela fiscalização, excluindo da base de cálculo do crédito presumido o valor do beneficiamento de insumos por estabelecimentos de terceiros está respaldado pela Secretaria da Receita Federal, com a veiculação, no Boletim Central nº 147, de 04/08/1998 (Perguntão), da Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX nº 312, de 03/08/1998, que transcrevo, em vista dos esclarecimentos que contém, plenamente aplicáveis ao caso concreto:

“2.7) Encontra-se com habitualidade, casos em que a empresa produtora exportadora, remete matérias-primas de seu estoque para efetuar uma etapa produtiva em outra empresa. Por exemplo, o produtor exportador adquire couro semi-acabado e o envia a outra empresa (um curtume) para acabamento. Nesse processo, são agregados a essa matéria-prima diversos outros insumos, como produtos químicos, corantes, etc. O couro retorna modificado para o estabelecimento produtor exportador, acompanhado de nota fiscal indicando operação de beneficiamento. Pergunta-se, se o valor agregado, correspondente ao beneficiamento deve ser computado como aquisição de insumos (período de 1996) e como custos (a partir de 1997)? E, em caso de beneficiamento que não agregue outras matérias primas (exemplo, parte de calçado remetida para costura, colagem ou trançamento, acompanhada de todos os materiais necessários), o tratamento deve ser o mesmo?”

R) No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 36, incisos I e II do RIPI/82 correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido. Porém, no caso em que o encomendante remete os insumos com tributação, e o industrializador por encomenda utiliza insumos próprios e, após a industrialização, remete os produtos tributados pelo IPI ao encomendante, o valor cobrado pelo realizador da industrialização ao encomendante integra a base de cálculo do crédito presumido. O entendimento aplica-se tanto ao exercício de 1995, quanto aos posteriores.”

O fundamento da orientação interna acima transcrita, alçada que foi à hierarquia de norma complementar da Lei tributária, por força do inciso III do artigo 100 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN, enquanto prática reiteradamente observada pela Autoridade Administrativa, está no fato de que, se a operação não foi tributada, é porque não foi incorporado insumo no beneficiamento encomendado, mas apenas serviços e serviços não estão compreendidos no conceito de matéria-prima, produtos intermediários ou materiais de embalagem, que são os componentes básicos para cálculo do crédito presumido, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996. Portanto, foi correta a glosa feita pela auditoria.

Ante o exposto, voto pelo DESPROVIMENTO do recurso voluntário.

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Processo nº 13961.000083/2002-91
Acórdão n.º **3803-006.795**

S3-TE03
Fl. 7

CÓPIA