



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

Processo n° 13961.000261/2002-83
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.887 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de março de 2014
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente CALÇADOS DANI LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Tratando-se de custo a que se submete a matéria-prima, deve o mesmo integrar o valor das aquisições incentivadas.

RESSARCIMENTO DE IPI. MORA DA ADMINISTRAÇÃO. TAXA SELIC.

Verificada a mora da administração na análise do pedido de ressarcimento, é cabível a correção do valor crédito pela taxa Selic entre a data de protocolo do pedido e a data da efetiva utilização do crédito nas declarações de compensação, à luz do RESP nº 1.035.847.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte incluir no cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363/96 os custos com a industrialização por encomenda e a correção do ressarcimento pela taxa Selic entre 12/12/2002 e as datas da efetiva utilização do crédito mediante compensação. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern que negou provimento na íntegra.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI **protocolado em 12/12/2002**, relativo ao 3º Trimestre de 2002, constituído de R\$ 99.995,17 de crédito presumido da Lei nº 9.363/96 e de R\$ 4.634,51 relativo ao saldo credor de escrita de que trata o art. 11 da Lei nº 9.779/99, totalizando o pleito R\$ 104.629,68.

Ao pedido de ressarcimento foram vinculadas as declarações de compensação tratadas nos autos, todas **apresentadas nos anos de 2003 e 2004**.

Por meio da informação fiscal e despacho decisório de fls. 221 a 233, **notificados ao contribuinte em 14/03/2006**, a autoridade administrativa reconheceu em parte do direito de crédito e homologou parcialmente as compensações declaradas. Foi reconhecido o direito à integralidade do saldo credor de escrita no valor de R\$ 4.634,51 e R\$ 23.654,12 a título de crédito presumido. A glosa do crédito presumido está fundamentada nos seguintes motivos: 1) quando o contribuinte apresentou a DCTF do 4º Trimestre de 2001 optou por apurar o crédito presumido pela Lei nº 9.363/96, mas no momento da apuração utilizou indevidamente o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001; 2) a opção era irreversível durante o ano-calendário; 3) o regime da Lei nº 9.363/96 não permite a inclusão dos custos com energia elétrica e de industrialização por encomenda.

Em sede de manifestação de inconformidade, o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte: 1) a produção é terceirizada, mas a recorrente é quem suporta os custos com a energia elétrica, devendo esses valores serem integrados ao cálculo do crédito presumido; 2) a fiscalização considerou no cálculo apenas a industrialização por encomenda, mas deixou de considerar o beneficiamento de matérias-primas; 3) na DCTF do 4º Trimestre de 2001 realmente optou pelo regime da Lei nº 9.363/96, mas quando efetuou o pedido optou pela apuração alternativa da Lei nº 10.276/2001, pois o crédito nessa última opção se apresentou maior e não há impedimento legal para a mudança de opção. Em 29/07/2008 protocolou aditamento à manifestação de inconformidade pleiteando a correção do ressarcimento pela taxa Selic.

Por meio do Acórdão 35.496, de 19 de outubro de 2011, a 2ª Turma da DRJ - Ribeirão Preto julgou a manifestação de inconformidade improcedente, em julgado que recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

*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.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 21/08/2012, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/09/2012 alegando, em síntese, o seguinte: 1) ao preencher a DCTF do 4º Trimestre de 2001, a empresa informou a apuração do crédito presumido pela sistemática da Lei nº 9.363/96 para o ano de 2002. Entretanto, em momento posterior, retificou essa DCTF alterando a opção para o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001. Assim, ao preencher a DCTF do 3º Trimestre de 2002, a empresa informou corretamente a opção pelo regime alternativo da Lei nº 10.276/2001; 2) ainda que tivesse optado pelo regime da Lei nº 9.363/96, na época da opção (4º Trim de 2001) não havia regulamentação que vedasse a alteração do regime de apuração do crédito presumido, o que só passou a existir com o advento do art. 2º da IN 420/2004; 3) mesmo que superada a argumentação contida nos itens anteriores, o contribuinte tem direito de incluir o custo da industrialização por encomenda e a energia elétrica no cálculo do crédito presumido, pois são insumos indispensáveis ao seu processo produtivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

O cerne da controvérsia é a possibilidade de o contribuinte alterar a opção do regime de apuração do crédito presumido no curso do ano-calendário em que formaliza o pedido de ressarcimento.

A fiscalização e autoridade julgadora de primeira instância entenderam que se o contribuinte optou pelo regime da Lei nº 9.363/96 na DCTF do 4º Trimestre de 2001, esta opção não poderia ser alterada para todo o ano-calendário de 2002.

Está correto o entendimento da Receita Federal, pois ao contrário do que alegou o contribuinte, a vedação à mudança de opção no curso do ano-calendário tem amparo legal na Lei nº 10.276/2001. Vejamos.

O art. 1º, § 4º da Lei nº 10.276/2001, que instituiu o regime alternativo do crédito presumido, estabelece competência específica para que a Receita Federal regulamente a forma do exercício do direito de opção. Essa regulamentação, ao contrário do que alega o contribuinte, não veio com a IN 420/2004, mas sim com os arts. 2º, II e 3º, II da IN 69 de 06/08/2001, que expressamente estabelecem que o exercício da opção pelo regime alternativo deve ser feita por meio da DCTF do último trimestre do ano anterior e abrange todo o ano-calendário seguinte.

Se a opção feita no último trimestre do ano-calendário anterior vale para todo o ano-calendário seguinte, é óbvio que o contribuinte não pode mudar o regime no curso do ano-calendário seguinte. O exercício do direito de opção só pode ser efetuado uma vez a cada ano e o instrumento para o exercício desse direito é a DCTF do último trimestre do ano anterior.

O contribuinte alegou em sede de recurso que não alterou a opção para o ano-calendário de 2002, pois apresentou DCTF retificadora da DCTF do 4º Trimestre de 2001 alterando a opção pelo regime da Lei nº 10.276/2001.

Se a DCTF do 4º Trimestre de 2001 realmente foi retificada, como diz o contribuinte, estaria correta a apuração pelo regime alternativo efetuada no 3º Trimestre de 2002, pois não teria sido caracterizada a mudança de opção durante o ano-calendário de 2002.

Contudo, o contribuinte não comprovou essa retificação, pois deixou de apresentar a retificadora e a respectiva cópia do recibo de entrega. Tratando-se de alegação de fato extintivo da pretensão fazendária, o ônus da prova é do contribuinte que o alegou em sede de recurso, a teor do art. 16, III, do Decreto nº 70235/72. Não tendo se desincumbido do ônus de provar o fato extintivo da pretensão fiscal, considera-se improcedente a alegação.

Relativamente ao direito de incluir o custo da industrialização por encomenda no cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363/96, constata-se que não há dúvida de que os produtos beneficiados por encomenda são utilizados como matéria-prima na fabricação de calçados para exportação.

Se a indústria adquirisse os insumos já beneficiados, é certo que o custo do beneficiamento estaria incluído no cálculo do incentivo, pois que integraria o total pago na aquisição.

Se, por outro lado, a indústria, em decorrência das peculiaridades de cada caso, como aspectos técnicos, especialização, qualificação de empregados, resolve contratar a terceiros a feitura de determinadas etapas da industrialização, não há como não se reconhecer o mesmo direito de utilização dos custos desta industrialização intermediária, já que a única diferença entre um caso e outro está no fato de que a obtenção da matéria-prima, necessária ao desenvolvimento das atividades industriais, neste segundo caso, envolve a compra da matéria-prima de um fornecedor e o beneficiamento de outro.

Tanto na hipótese da aquisição dos insumos já qualificados como matéria-prima quanto no caso de eles só virem a adquirir esta característica depois do beneficiamento efetuado por terceiros, o custo desta atividade agrega-se a eles fora do estabelecimento do industrial exportador. Em outras palavras, o custo do beneficiamento acresce-se ao custo dos referidos insumos, compondo o custo da matéria-prima.

Assim, sendo inerente à atividade industrial de fabricação de calçados a utilização de produtos semi-elaborados como matéria-prima, quando esta atividade for efetuada

por terceiro, o custo dessa operação integra o custo da matéria-prima, devendo ser incluído no cálculo do incentivo fiscal de que trata a Lei nº 9.363/96.

Relativamente à inclusão da energia elétrica no cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363/96, o pleito deve ser negado, à luz do enunciado da Súmula CARF nº 19:

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Por fim, no que concerne à correção do ressarcimento pela taxa Selic, o STJ decidiu a questão na sistemática do art. 543-C do CPC ao julgar o RESP nº 1.035.847, cuja ementa é seguinte:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.

2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.

3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.

4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção:

REsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; REsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; REsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; REsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; REsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em

26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).

5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Conforme se verifica pelo exame do inteiro teor do Acórdão do STJ, o Tribunal reconheceu a correção do valor do ressarcimento nos casos de mora no exame do pedido por parte da administração ou no caso de oposição de ato estatal que impeça o contribuinte de utilizar o crédito.

No caso dos autos estamos diante da mora da administração, pois o pedido original foi protocolado em **12/12/2002** e o contribuinte só tomou ciência do despacho decisório em **14/03/2006**. Entretanto, antes do despacho decisório o contribuinte utilizou o crédito para extinguir débitos seus mediante compensação nas datas em que apresentou as declarações de compensação.

Considerando que o despacho que homologa a compensação tem eficácia *ex tunc*, pois a compensação declarada ao fisco extingue o crédito sob condição resolutive, deve ser reconhecido o direito à correção do ressarcimento pela taxa Selic entre a data de protocolo do pedido original (12/12/2002) e a data em que o crédito foi efetivamente usado pelo contribuinte mediante compensação.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte incluir no cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363/96 os custos com a industrialização por encomenda e a correção do ressarcimento pela taxa Selic entre 12/12/2002 e as datas da efetiva utilização do crédito mediante compensação.

Esclareço que este acórdão se limitou a reconhecer o direito em tese, ficando a apuração do crédito complementar e a homologação das compensações até o limite que esse crédito suportar a cargo da autoridade administrativa da circunscrição fiscal do domicílio do contribuinte.

Antonio Carlos Atulim