



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

**Processo n°** 10920.001908/2006-14  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-006.147 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de abril de 2019  
**Matéria** AI - IPI  
**Recorrente** WHIRLPOOL S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 21/03/2002 a 10/09/2004

**NULIDADE. ERRO DE CÁLCULO. DESCONFORMIDADE COM PARECER DA PGFN. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA.**

Segundo o Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo de determinação e exigência de crédito tributário, com reconhecida estatura legal, são razões de nulidade apenas aquelas arroladas em seu artigo 59 (cerceamento do direito de defesa e incompetência da autoridade), com as condicionantes ali estabelecidas. Eventuais problemas em relação a outros artigos, a menos que relativos a incompetência ou preterição do direito de defesa, não são por ele tratadas como nulidades, em análise sistemática do texto. Não evidenciado cerceamento do direito de defesa, no caso, em função de alegados erros de cálculo, de reconstituição da escrita fiscal, ou de desconformidade com parecer da PGFN, resta improcedente a demanda por nulidade processual.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 21/03/2002 a 10/09/2004

**VENDAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EXPORTAÇÕES. EQUIPARAÇÃO.** O comando do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 é aplicável a toda e qualquer venda destinada à ZFM, equiparando-a a uma exportação (de acordo com a legislação que estiver vigente para as exportações no momento da operação), salvo nos casos em que lei posterior expressamente disponha de forma diversa.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITAS AUFERIDAS NAS VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS - ZFM. EQUIPARAÇÃO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.** As receitas auferidas de vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus são equiparadas às receitas de exportação para fins de apuração do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para (a) reconhecer como receitas de exportação as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus, para efeitos de apuração do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/1996, e (b) para acolher os resultados da segunda e da terceira diligências, e seus efeitos redutores no lançamento.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

## Relatório

Versa o presente sobre o **Auto de Infração** de fls. 334 a 344<sup>1</sup>, cientificado à empresa em 25/07/2006 (fl. 341), para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), referente ao período de 21/03/2002 a 10/09/2004, acrescido de juros de mora e de multa de ofício (75%), totalizando originalmente R\$ 175.755.902,85, por ter a empresa (“Whirlpool S.A.”, sucessora de “Multibrás S.A. Eletrodomésticos”) se apropriado indevidamente de créditos de IPI.

No **Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal** (TVF) de fls. 322 a 333, narra a fiscalização que: (a) a empresa utilizou créditos básicos de IPI em aquisições de matérias-primas com alíquota zero (tabela à fl. 322 - 21/03/2003 a 31/03/2004) sem previsão legal, e, não havendo ação judicial sobre a matéria, houve reconstituição da escrita, com as glosas correspondentes; (b) a empresa apropriou créditos presumidos (referidos na Lei nº 9.363/1996) de vendas para a Zona Franca de Manaus (ZFM) de 21/03/2002 a 31/03/2002, com fundamento na Nota Fiscal nº 4962, de 30/03/2002, e, intimada a comprovar que as receitas de vendas estão enquadradas nos incisos IV, VI, VIII e IX do art. 14 da Medida Provisória (MP) nº 2.037-25/2000 (atual MP nº 2.158-35/2001), limitou-se a afirmar que as vendas à ZFM equiparam-se a exportações, o que não encontra guarida na legislação de regência, que deve ser interpretada restritivamente, conforme a Constituição Federal (art. 150, § 6º) e o Código Tributário Nacional (art. 111); e (c) a empresa apropriou créditos presumidos (referidos nas Leis nº 9.363/1996 e nº 10.637/2002 - tabela à fl. 327), recalculando-os, indicando como fundamento a Lei nº 10.276/2001, e, intimada a justificar o recálculo,

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

verificou-se que descumpriu a disposição normativa que determinava ser a opção pelo regime alternativo para todo o ano-calendário (considerando que a opção do contribuinte, para os períodos anteriores a dezembro/2003 foi sempre pelo constante na Lei nº 9.363/1996 e/ou Lei nº 10.637/2002, com custo integrado, este não poderia ter recalculado o crédito presumido e alterado para o regime estabelecido pela Lei nº 10.276/2001).

A empresa apresentou **Impugnação** em 23/08/2006 (fls. 346 a 393), alegando, basicamente, que: (a) a aquisição à alíquota zero, para parte dos insumos autuados, foi efetuada anteriormente à vigência da Lei nº 9.779/1999, que autorizou a manutenção dos créditos relacionados a insumos tributados com posterior saída sujeita à alíquota zero, o que torna legítimos os créditos; (b) foi observado o entendimento do STF no RE nº 350.446/PR (endossado pelo então Conselho de Contribuintes), no sentido de que é possível o creditamento em relação a aquisições de insumos isentos ou com alíquota zero; (c) a alteração posterior de entendimento por parte do STF não afeta o exposto, em vista da segurança jurídica e do efeito prospectivo das decisões daquela corte; (d) há confusão, por parte da fiscalização, entre a figura da isenção e a do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/1996 (incentivo fiscal caracterizado pelo ressarcimento das contribuições, conforme esclarece o Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002), sendo nula a autuação or motivação em desacordo com os preceitos legais que regem a matéria; (e) diversamente do que entendeu a fiscalização, as receitas oriundas de remessas de produtos para a ZFM, por expressa determinação legal (art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967) estão abrangidas no conceito de receitas de exortação, havendo tratamento jurídico de imunidade (conforme art. 149, § 2º, I da CF/1988); (f) o crédito presumido regido pelas Leis nº 9.363/1996 e nº 10.276/2001 foi criado para ressarcir o valor das contribuições (Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS) incluídas nos custos dos produtos industrializados que foram exportados, tendo a natureza de incentivo fiscal à exportação, tendo a Lei nº 10.276/2001 (que não criou um novo benefício) estabelecido apenas mudança de critério para a obtenção do valor do benefício, que deixou de ser um percentual fixo (5,37 %) e passou a ser um fator obtido mediante a aplicação de fórmula, como aclara a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 2.202, de 28/06/2001 (fls. 371/372); (g) houve erro relativo ao cálculo do crédito presumido por parte do fisco, pois a empresa, de setembro a dezembro de 2003, efetuou um novo cálculo do crédito presumido de IPI que tinha lançado na escrita fiscal desde 1998, em virtude de ter deixado naquele período de incluir custos e excluir receitas na base de cálculo, e tal alteração não tem relação (como imagina a fiscalização, o que enseja também a nulidade do lançamento) com a Lei nº 10.276/2001, para o período em que sequer tal lei era vigente (outubro de 1998 a setembro de 2001), no qual se usou o percentual de 5,37%; (h) no que se refere ao período de outubro de 2001 a agosto de 2003, foi efetivamente aplicado o teor da Lei nº 10.276/2001, o que não afasta a nulidade pelo equívoco da fiscalização; (i) houve erro no cálculo relativo aos insumos com base na Lei nº 9.363/1996, tendo a fiscalização excluído indevidamente o ICMS da base de cálculo (rubrica permitida pela própria norma infralegal da RFB, a Instrução Normativa nº 419/2004, assim como as de nº 69/2001, nº 315/2003 e nº 420/2004); (j) houve erro de cálculo em relação às receitas com base na Lei nº 9.363/1996, devendo ser excluídas as receitas de revenda de mercadorias, receitas de serviço e devoluções/outras receitas que não correspondem a vendas de produtos de produção própria, além das exportações de produtos adquiridos de terceiros, conforme Instrução Normativa nº 419/2004; (k) houve idênticos erros nos cálculos relativos aos insumos e às receitas com base na Lei nº 10.276/2001, conforme Instrução Normativa nº 420/2004; (l) a reconstituição da escrita tomou em conta apenas os créditos, ignorando os débitos (como os referentes a fretes e à Taxa SELIC), que interferem na apuração do IPI exigido, o que igualmente enseja nulidade do lançamento; e (m) quanto à definitividade em relação à mudança de opção para utilização do regime alternativo da Lei nº 10.276/2001, decorre exclusivamente de norma infralegal

(Instrução Normativa), sendo ilegal, por não se coadunar com a intenção da concessão do benefício, não havendo definitividade na opção.

A **decisão de primeira instância** (fls. 427 a 455), proferida em 28/09/2006, foi, por unanimidade de votos, pela procedência do lançamento, entendendo-se que: (a) a aquisição de insumos de alíquota zero ou isentos não proporciona crédito de IPI na escrita fiscal do adquirente; (b) as vendas para a ZFM, ainda que equiparadas à exportação, não devem ser incluídas como receita de exportação, para fins de cálculo do crédito presumido de IPI; (c) cinco anos após a escrituração, resolveu a empresa recalcular o valor do crédito presumido, sem os procedimentos apropriados (via DCTF e/ou DCP), para incluir insumos que antes sabidamente não eram admitidos no cálculo, a exemplo do gasto com energia elétrica e combustíveis, no que resultou em aumento elevadíssimo do custo dos insumos, que passaram, no ano 1998, de R\$ 686.787.729,51 para R\$ 4.857.185.288,06, e conseqüentemente, do valor do crédito presumido, sem a identificação e a quantificação de cada um dos insumos incluídos no recálculo, o que não pode ser admitido; (d) em relação à imputação de erro na exclusão do ICMS, não consta glosa nesse sentido; (e) no que se refere a demais erros de cálculo, são aplicadas pela empresa ao caso Instruções Normativas que não estavam vigentes à época dos fatos; (f) a opção do contribuinte para o cálculo do crédito presumido de IPI, pela sistemática da Lei nº 9.363/1996, é irreversível e não comporta modificação ou alteração, no ano-calendário da opção, para outro sistema de cálculo (seja pela retificação dos cálculos de cinco anos atrás, sem os procedimentos apropriados ou pela falta de identificação e da quantificação de cada um dos insumos incluídos no recálculo, que permitisse a devida avaliação da legitimidade, deve ser mantida a glosa efetuada no procedimento fiscal); e (g) não se configurou erro de cálculo ou de reconstituição da escrita por parte da fiscalização.

Ciente da decisão de piso em 13/10/2006 (AR à fl. 459), a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em 14/11/2006 (fls. 462 a 519), endossando as razões de impugnação (referentes a apropriação de crédito básicos nas aquisições com alíquota zero, segurança jurídica, créditos presumidos nas vendas a ZFM e créditos presumidos como ressarcimento das contribuições, e apontamentos de erros de cálculo a eles relacionados e de reconstituição da escrita), e agregando, em síntese, que: (a) a DRJ alterou o fundamento da autuação, no que se refere à não cumulatividade nas aquisições com alíquota zero, na medida em que a defesa demonstrou que houve o pagamento de IPI nas operações anteriores; (b) a decisão da DRJ é nula por não analisar os argumentos referentes ao efeito prospectivo das decisões do STF; (c) havia dúvida na interpretação do conceito de não cumulatividade do IPI, a ensejar a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), no que se refere a infração; (d) a DRJ silencia sobre a nulidade arguida em relação à não observância do Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2007, ensejando nova nulidade; (e) a DRJ, como a fiscalização, invoca o art. 111 do CTN para tratar de ressarcimento, o que enseja a improcedência de sua decisão; (f) a DRJ entende não haver fundamento para o crédito presumido nas vendas à ZFM no art. 1º da Lei nº 9.363/1996, mas o fundamento está no art. 2º, e o comando do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, ao contrário do que afirma a DRJ, é relevante para a análise do caso, pois se projeta no tempo, com a clara em apanhado histórico, não sendo limitado à legislação vigente em 1966; (g) a decisão da DRJ é nula porque abandona a fundamentação do auto de infração (de que haveria recálculo com base na Lei nº 10.276/2001 para período anterior a sua vigência, o que a defesa rechaçou), afirmando que o problema estaria na retificação da opção pelo benefício; (h) a decisão da DRJ entende, contraditoriamente, serem as Instruções Normativas com efeito constitutivo (e não declaratório) quando tratam da composição da base de cálculo, em relação ao ICMS, frete e energia elétrica (que, em verdade, decorrem da própria lei, que se refere ao valor total das aquisições), mas de efeito declaratório quando versam sobre a mudança de opção entre os regimes alternativos; (i) a decisão da DRJ mantém o equívoco da autuação de que a empresa teria adotado os critérios da Lei nº 10.276/2001 a retroagido sua aplicação, em oposição ao que realmente ocorreu, que não foi uma “mudança de opção”, mas um recálculo,

com cada período segundo sua legislação de regência; (j) a reconstituição da escrita, conforme Parecer Normativo CST nº 23/1978, implica apuração de saldo e resultados, e não apenas de créditos glosados; e (k) no que se refere a inclusão de frete na base de cálculo do IPI, o STJ pacificou o entendimento pela possibilidade, obtendo ensosso administrativo da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o que acentua a nulidade da autuação por manifesto erro na base de cálculo, em relação a ausência de cômputo de insumos e da Taxa SELIC na reconstituição da escrita.

Em 17/09/2017, a empresa solicitou, adicionalmente, a juntada de parecer (fls. 542 a 580).

O julgamento foi convertido em **diligência** em 20/11/2007, por unanimidade de votos, por meio da Resolução nº 204-00.503 (fls. 584 a 592), para que, em relação à citada alteração de opção, fosse esclarecido se a autuação se deve, de fato, a mudança de sistemática (para o regime alternativo) ou a recálculo do benefício com base em normas infralegais.

A unidade local da RFB esclareceu (fl. 600) ser “*desnecessário qualquer procedimento fiscal, haja vista que o que é solicitado consta declarado pela própria empresa e anexado ao processo às págs. 22 e 23 do volume I*”: “*Quanto aos itens 2 e 3 do referido termo, no que diz respeito às razões de recálculo do crédito presumido, a Requerente informa que de 2001 a 2003 os créditos presumidos foram escriturados, nos termos da Lei nº 9.363/1996, o que foi devidamente declarado em DCTF/DCP, sendo que, em 2003, tais valores foram revistos através de cálculo alternativo previsto pela Lei nº 10.276/2001, forma de cálculo que melhor reflete as operações da Requerente*”.

Às fls. 609/610 consta **desistência parcial do recurso voluntário**, datada de 26/11/2009, em relação aos períodos discriminados à fl. 609 (aquisições com alíquota zero), em razão de adesão a parcelamento instituído pela Medida Provisória nº 449/2008 (para quitação com prejuízo fiscal de base negativa de CSLL), pedido posteriormente alterado, conforme se esclarece à fl. 707. Tais débitos foram apartados deste processo, conforme informa o despacho de fl. 634, de 18/10/2010, e endossa o de fl. 653, que traz o número do processo apartado (16151.001231/2010-27).

Em 26/02/2014, o julgamento foi novamente convertido em **diligência**, por unanimidade de votos, por meio da Resolução nº 3403-000.534 (fls. 709 a 716), para que a unidade local da RFB: (a) analisasse o recálculo feito pelo autuado para os períodos de apuração do benefício compreendidos entre 01/01/1998 e 30/09/2001, atestasse sua conformidade para com as normas que regem o CP-IPI, na sua sistemática de apuração original – Lei nº 9.363/1996 – e, eventualmente, repercutisse na reconstituição da escrita fiscal os efeitos que as suas conclusões pudessem provocar, em parecer circunstanciado; b) intimasse o interessado a respeito das conclusões da diligência, realizada nos termos acima expostos, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar para manifestação, e; (c) informasse quais são os períodos de apuração que remanescem litigiosos, em que valor de principal e, se possível, por qual(is) infração (ões).

No **Relatório de Diligência Fiscal** de fls. 862 a 870, datado de 02/07/2014, a fiscalização informa que: (a) o recálculo toma por base os valores alegados pela empresa, na alteração para o regime alternativo, não havendo possibilidade de verificar sua consistência (tendo em vista ausência de escrituração de notas de transferência de crédito entre 1998 e 2003); (b) o contribuinte pretende estender disposições do regime alternativo criado em 2001 para os anos anteriores e ao regime da Lei nº 9.363/1996, v.g., para energia elétrica; (c) não há

prova de que os fretes que se demanda incluir já não estivessem incluídos nos custos dos insumos informados, não havendo rubrica exclusiva de fretes em DIPJ (pois já incluídos no custo de aquisição dos insumos); (d) a auditoria concorda com o contribuinte em relação a ICMS, e a exclusão de revendas e devoluções das receitas de exportação originalmente utilizadas no cálculo, e, em parte, no que se refere a exclusão das receitas de serviços, de revendas e devoluções, de março/2003 a agosto/2003, em função do texto da Portaria MF nº 64/2003, (e) recalculando os valores, chegou-se aos montantes detalhados às fls. 867/868; (f) em 2003 houve uma reapuração retroativa do crédito presumido de outubro/2001 a agosto/2003, que antes calculado pela sistemática da Lei nº 9.363/1996 passou a calcular-se pelo regime alternativo da Lei nº 10.276/2001, e o saldo de crédito não utilizado foi transferido pela matriz à filial autuada em 20/12/2003, sendo este o saldo de créditos que foi glosado pela fiscalização, havendo endosso do entendimento pela irretratabilidade da opção pelo CARF e pelo STJ; e (g) como fruto do recálculo do que a diligência entendeu que assiste razão à empresa e da parcela referente à desistência, remanescem os débitos referidos à fl. 870 (principal de R\$ 34.138.504,55).

Ciente da diligência em 07/07/2014 (AR à fl. 871), a empresa interpôs **Manifestação** em 06/08/2014 (fls. 873 a 894), arguindo, mormente, que: (a) o resultado da diligência confirma a iliquidez e a incerteza do crédito tributário lançado, e a precariedade da autuação (e da primeira diligência, sequer cumprida); (b) o arcabouço de provas documentais apresentado pela recorrente é suficiente para comprovar que não houve mudança de regime de apuração do crédito presumido de IPI, o que resta evidenciado no retorno da segunda diligência; (c) os créditos presumidos foram calculados com fundamento nas Leis nº 9.363/1996 e nº 10.276/2001, em seus respectivos períodos de vigência, sendo nulo do lançamento, por equivocadamente imaginar situação diversa; (d) qualquer alteração da acusação fiscal da autuação constitui modificação de critério jurídico, violando os limites impostos pelos arts. 146 e 149 do CTN; (e) a fiscalização, na segunda diligência, entendeu que competia à recorrente comprovar os valores de frete, mas o caso é de lançamento, no qual o ônus probatório recai sobre a própria fiscalização (ainda assim, a recorrente remete a demonstrativos que constam nos autos desde a impugnação); (f) a diligência não considera como receitas de exportação as decorrentes de vendas à ZFM, o que afronta a legislação citada nas peças de defesa; e (g) ainda que se tratasse de mudança de regime de apuração, o lançamento seria im procedente, porque não há vedação a tal mudança na legislação de regência do benefício fiscal.

Posteriormente, em 15/10/2014, junta a recorrente parecer técnico contábil, às fls. 902 a 943, além de outras peças argumentativas (fls. 946 a 1077).

Em 25/01/2017, o julgamento foi mais uma vez convertido em **diligência**, por maioria de votos, por meio da Resolução nº 3401-000.962 (fls. 1148 a 1159), para que a unidade local da RFB examinasse os documentos que deram suporte ao “Parecer Técnico Contábil”, as notas fiscais que comprovam os valores e que o frete foi arcado pelo Recorrente e outros que entenda pertinentes, inclusive, mediante solicitação ao Recorrente, e elaborasse parecer circunstanciado com as suas conclusões a respeito da inclusão ou não de tais parcelas (fretes) na apuração do crédito presumido.

No **Relatório de Diligência Fiscal** de fls. 1165 a 1168, datado de 03/09/2018, a fiscalização informa que, na presença de indícios conflitantes (apresentados pela fiscalização, na autuação, e, pela defesa, no parecer técnico conclusivo), demandar-se-ia auditoria que esbarraria na decadência, e trata de rubrica insignificante frente ao crédito tributário em análise, devendo o benefício da dúvida favorecer à recorrente, na forma das fls. 1167/1168 e da planilha de fls. 1163/1164.

Ciente da diligência em 04/09/2018 (Termo à fl. 1171), a empresa interpôs **Manifestação** em 04/10/2018 (fls. 1173 a 1180), suscitando, precipuamente, que: (a) concorda com o teor da diligência no que este acolhe os argumentos de defesa para inclusão das despesas de frete no cálculo do crédito presumido de IPI, levando à redução do tributo exigido, destacando que a cada item analisado em diligência, é acolhido argumento em favor da recorrente, acrescentando que haveria, igualmente, necessidade de diligência para outros tópicos, como as despesas com energia elétrica e as receitas de serviços e vendas; (b) reitera a argumentação em relação ao cômputo como receitas de exportação das vendas à Zona Franca de Manaus, citando precedentes desta turma de julgamento e da Câmara Superior de Recursos Fiscais; e (c) reafirma a nulidade da cobrança, e que a sequência de diligências escancara a imprestabilidade do lançamento.

Em outubro de 2018, tendo em vista não mais compor o colegiado o relator original (fl. 1184), o processo foi distribuído, por sorteio, a este relator.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele se conhece.

Depois de uma desistência parcial por parte da recorrente, e de três diligências a pedido do CARF (tendo este relator atuado nas duas últimas decisões pela conversão em diligência), há que se delimitar, *ab ovo*, a matéria contenciosa no presente processo, subdividida originalmente em três tópicos básicos, no mérito: (a) apropriação de créditos básicos sobre aquisições de insumos à alíquota zero, tema a respeito do qual operou a desistência por parte da recorrente (adicionando-se que, neste CARF a invocação da tutela administrativa encontraria resposta na Súmula CARF nº 18, de observância obrigatória pelo colegiado); (b) vendas à Zona Franca de Manaus, e seu cômputo, como receitas de exportação, para fins de apuração de crédito presumido de IPI como ressarcimento de contribuições; e (c) recálculo de crédito presumido efetuado pela empresa, em violação às leis de regência (Leis nº 9.363/1996 e nº 10.276/2001). Além desses três temas, são suscitadas pela defesa alegações de erros de cálculo e de reconstituição da escrita, e nulidades do lançamento e da decisão de piso.

Trataremos, no presente voto, preliminarmente, das alegações de nulidade, seguindo, posteriormente, à análise da questão referente às vendas para a ZFM, e seu impacto no crédito presumido, e à verificação do regular emprego das leis que regem o crédito presumido em discussão, bem assim da escoreição dos cálculos e da reconstituição da escrita.

### 1. Preliminares de Nulidade

Desde a impugnação, a empresa alega que o lançamento padece das seguintes nulidades: (a) por confusão sobre a natureza do ressarcimento, que não constitui isenção, conforme Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002 (havendo ainda a acusação de que a DRJ silenciou sobre o assunto); (b) por equívoco relativo ao cálculo do crédito presumido, tendo a fiscalização erroneamente entendido que a empresa efetuou retroação da Lei nº 10.276/2001 para o período em que sequer tal lei era vigente (erro que teria sido reiterado pela DRJ); e (c) por ter a reconstituição da escrita tomado em conta apenas os créditos, ignorando os débitos (como os referentes a fretes e à Taxa SELIC), que interferem na apuração do IPI exigido (o que se endossa em sede recursal e de manifestação sobre diligências, adicionando-se considerações sobre energia elétrica).

O Decreto nº 70.235/1972, de reconhecida estatura legal, estabelece, em seu Capítulo III, intitulado “Das Nulidades” (arts. 59 a 61), as hipóteses de nulidade no processo de determinação e a exigência de crédito tributário:

*“CAPÍTULO III - Das Nulidades*

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por **pessoa incompetente;***

*II - os despachos e decisões proferidos por **autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.***

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748/1993)*

*Art. 60. **As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.***

*Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.” (grifo nosso)*

Ao contrário do que prega a recorrente, não vislumbro nulidade na hipótese em que exista eventual erro de cálculo, ou na reconstituição da escrita, a menos que tal erro enseje preterição do direito de defesa. Também não vejo nulidade em eventual desconformidade conceitual com parecer da PGFN. Tais hipóteses, se existentes, revelariam, a meu juízo, improcedência, e não nulidade da autuação. Por isso, serão analisadas no mérito, e não como preliminares de nulidade.

Como reconheceu unanimemente este colegiado, em julgado recente:

*“NULIDADE. CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA. Segundo o Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo de determinação e exigência de crédito tributário, com reconhecida estatura legal, são razões de nulidade apenas aquelas arroladas em seu artigo 59 (cerceamento do direito de defesa e incompetência da autoridade), com as condicionantes ali estabelecidas. Eventuais problemas em relação ao art. 10 do mesmo decreto, ou mesmo a outros artigos, não são por ele tratados como nulidades, em análise sistemática do texto. Não evidenciado cerceamento de defesa, no caso, em função de alegada carência de fundamentação, resta improcedente a demanda por nulidade processual.” (Acórdão 3401-005.920 e 921, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes em relação a este tema, sessão de 25.fev.2019) (grifo nosso)*

As nulidades tratadas nas Súmulas do CARF (nº 21, nº 22 e nº 112), por mais que não mencionem expressamente referidos dispositivos do Decreto nº 70.235/1972, estão a eles atreladas, por versarem sobre (in)competência e/ou preterição do direito de defesa.

No presente processo, a imputação fiscal, ainda que apresente incorreções, que restaram evidenciadas nas diligências efetuadas, é clara. Em outras palavras, a empresa sabia exatamente de que imputação deveria se defender, e efetivamente se defendeu, não havendo vestígio de preterição do direito de defesa. Ao contrário, sempre que pairou alguma dúvida sobre a procedência de determinada alegação fiscal ou de argumento de defesa, foi solicitada checagem por meio de diligência.

E não entendemos que seja relevante ao deslinde do contencioso a ausência de manifestação da DRJ sobre o Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002. Sobre tal parecer, cabe destacar que sua conclusão é no seguinte sentido:

*“...o crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991.”*

Não nos parece que a fiscalização tenha desbordado de tal conclusão.

A única reclamação da recorrente, desde a impugnação, é no sentido de que a fiscalização teria, ao se referir à venda para a ZFM (folha 326 do TVF), tratando da isenção de COFINS, afirmado que em matéria de isenção a interpretação deve ser restritiva, invocando o art. 111 do CTN. E que o crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/1996 constituiria, segundo o parecer, um incentivo fiscal caracterizado pelo ressarcimento.

Por certo que não é preciso recorrer ao parecer (diga-se, na parte referente ao relatório) para saber isso. A própria Lei nº 9.363/1996 o diz, em seu art. 1º:

*“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 n<sup>os</sup> 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.” (grifo nosso)

Pouco relevante a celeuma à qual a recorrente imputa nulidade, pois a invocação do art. 111 não se refere ao crédito presumido, mas à isenção das contribuições, e reflete argumento acessório, e que não afeta a higidez (ou não) da imputação que ainda será analisada no tópico 2 deste voto.

Aliás, a DRJ expressamente se refere ao art. 111 do CTN (fl. 447), de forma até mais incisiva que a fiscalização, remetendo explicitamente ao crédito presumido, quando analisa a questão referente às vendas para a ZFM, o que também será analisado no tópico 2 deste voto, e literalmente afirma, à fl. 449: “*A questão quanto à natureza do crédito presumido, se incentivo fiscal ou não, em nada contribui para a solução do litígio...*”.

Em relação à decisão da DRJ, a recorrente aponta ainda outros argumentos, além do silêncio em relação ao citado parecer, que, a seu ver, ensejariam nulidade: (a) alteração de fundamento da autuação, no que se refere à não cumulatividade nas aquisições com alíquota zero, na medida em que a defesa demonstrou que houve o pagamento de IPI nas operações anteriores; (b) ausência de análise dos argumentos referentes ao efeito prospectivo das decisões do STF; e (c) abandono da fundamentação do auto de infração (de que haveria recálculo com base na Lei n<sup>o</sup> 10.276/2001 para período anterior a sua vigência, o que a defesa rechaçou), afirmando que o problema estaria na retificação da opção pelo benefício, endossando este último argumento após o retorno da terceira diligência, que entendeu escancarar a imprestabilidade do lançamento.

Quanto aos dois argumentos iniciais, temos que se referem ao tema sobre o qual operou a desistência parcial do recurso. Ademais, não verificamos alteração de fundamento em relação ao tema, pela instância de piso, mas simples apreciação e ponderação dos argumentos da fiscalização e da empresa, à luz da legislação sobre o tema.

No que se refere à alegação de que houve, no tema referente à Lei n<sup>o</sup> 10.276/2001, abandono da fundamentação do auto de infração, cabe mencionar que o autuante adota no relatório a resposta da própria empresa (que esta expressamente admite posteriormente como equivocada, imputando o equívoco a erro de contador), no sentido de que teria havido revisão dos valores de 2001 a 2003, originalmente computados com base na Lei n<sup>o</sup> 9.363/1996, e posteriormente alterados para o regime alternativo da Lei n<sup>o</sup> 10.276/2001.

Necessário esclarecer a imputação fiscal, nas palavras do próprio autuante (fl. 330), que invoca ainda duas Soluções de Consulta em endosso:

*“Isto posto e considerando que a opção do contribuinte, para os períodos anteriores a dezembro de 2003, foi sempre pelo constante na Lei n<sup>o</sup> 9.363/96 e/ou Lei n<sup>o</sup> 10.637/02 com custo integrado, este não poderia ter recalculado o crédito presumido, alternado pelo regime estabelecido pela Lei n<sup>o</sup> 10.276/01.”*

De fato, a DRJ, reconhece que, ao tempo da fiscalização que ensejou a autuação, o próprio contribuinte informou que havia efetuado recálculo com base na Lei nº 10.276/2001, só alterando essa versão em sua impugnação. Essa versão nova da defesa, no processo, fez com que o legislador tivesse que enfrentar também esse argumento, o que ensejou a conclusão de que teria o julgador de piso alterado a fundamentação do lançamento.

Em verdade, a defesa alterou a informação que havia prestado ao tempo da fiscalização que ensejou a autuação. E, portanto, a ela incumbia a prova da consistência dessa nova versão. Por isso a DRJ concluiu que (fl. 449):

**“...intimada a fundamentar os motivos da retificação, informou que efetuou recálculo alternativo, pela Lei nº 10.276, de 2001, que melhor reflete as operações da requerente (fls. 22 e 322), dizendo, posteriormente, na impugnação, que o recálculo foi efetuado porque constatou que havia deixado de incluir custos e de excluir receitas na base de cálculo do benefício, em duas partes, uma dos créditos referentes a dezembro/98 a setembro/2001, e outra, de outubro/2001 a dezembro/2003, pelo doc. 2 (fls. 398/401).**

**3.3.2 - A verdade é que cinco anos depois, com a edição da citada Lei nº 10.276, de 2001, o contribuinte resolve recalcular o valor do crédito presumido, para incluir insumos que antes sabidamente não eram admitidos no cálculo, a exemplo do gasto com energia elétrica e combustíveis, no que resultou em aumento elevadíssimo do custo dos insumos, que passaram, no ano 1998, de R\$ 686.787.729,51 para R\$ 4.857.185.288,06 (comparação dos valores da coluna 2 com os da coluna 4, no demonstrativo da fl. 398) e conseqüentemente, do valor do crédito presumido, sem a identificação e a quantificação de cada um dos insumos incluídos no recálculo, o que não pode ser admitido. Portanto, seja pela retificação dos cálculos de cinco anos atrás, sem os procedimentos apropriados (via DCTF e/ou DCP), seja pela falta de identificação e da quantificação de cada um dos insumos incluídos no recálculo, que permitisse a devida avaliação da legitimidade, deve ser mantida a glosa efetuada no procedimento fiscal.”**

A nosso ver, a DRJ não reenquadra ou refaz o lançamento, ela apenas analisa a possibilidade de aceitação da nova linha de defesa adotada pela empresa, diversa daquela apresentada ao tempo da fiscalização, e desamparada de identificação e quantificação precisa, e do atendimento dos procedimentos apropriados.

Ausente, então, qualquer vestígio de nulidade na apreciação do caso pela instância de piso. Ademais, o fato de não haver dúvidas sobre a imputação, nem na autuação, nem na DRJ, sendo claras as divergências de entendimento, inibem não só a acusação de que teria havido nulidade, mas a demanda pela aplicação do artigo 112 do CTN, visto que nenhuma das partes envolvidas (nem o julgador) demonstra qualquer das dúvidas ali arroladas.

Pelo que se nota no contexto da situação narrada, as divergências que se tornam aparentes nas diligências demandadas pelo CARF não afetam substancialmente o aqui já exposto, nem a discussão de direito a ser travada no presente processo, a seguir.

## 2. Vendas à Zona Franca de Manaus e crédito presumido de IPI

A acusação fiscal em relação ao tema (fls. 323 a 326) é no sentido de que a empresa recalculou o crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/1996, para os anos-calendários de 2000/2001, considerando indevidamente como receita de exportação o montante referente a vendas para a ZFM. Alega o fisco que a Medida Provisória (MP) nº 2.034-24/2000 (art. 14) estabeleceu isenção de COFINS (e Contribuição para o PIS/PASEP) nas exportações para o exterior a partir de 01/01/1999, expressamente excluindo da isenção as receitas de vendas para a ZFM (exclusão retirada após a ADIn nº 2.348-9, e a MP nº 2.158-35/2001), mas permanecendo a incidência em tais vendas, em função da literalidade que rege as isenções (art. 111 do CTN) e da inexistência de previsão expressa em lei (a não ser no caso dos demais incisos do mesmo art. 14).

Percebe-se que a fiscalização restringe-se à análise de isenção das contribuições, pouco ingressando na discussão sobre efetivamente serem as receitas de exportação, à luz da Lei nº 9.363/1996.

A defesa invoca, sobre o tema, o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, que equipara a exportações as vendas à ZFM:

*“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)*

Lendo o dispositivo, há uma certeza: o legislador buscou dar às destinações para a ZFM o mesmo tratamento fiscal que outorga às exportações. Contudo, manifesta-se dúvida, à luz do julgamento de piso, sobre a amplitude da expressão “constantes da legislação em vigor”.

Uma acepção da expressão seria no sentido de que só os tratamentos fiscais aplicáveis às exportações que estivessem em vigor na data de publicação do Decreto-Lei seriam extensíveis à Zona Franca de Manaus. Nesse sentido, v.g., o acórdão da DRJ, e outro, unânime no âmbito deste CARF, do qual se transcreve o excerto do voto atinente ao tema em análise:

*“A expressão ‘constante da legislação em vigor’ contida no texto do art. 4º do Decreto-lei 288, de 1967, limita o alcance temporal do seu conteúdo à legislação em vigor à época em que foi publicado e não apenas equipara as vendas para a ZFM a uma exportação.*

*Com isto o legislador salvaguardou a possibilidade de, futuramente e respaldo na lei, tais vendas não mais se equipararem a uma exportação.*

*Resta claro que tal dispositivo **não possui o condão de modificar a legislação superveniente** que tenha instituído qualquer tributo ou contribuição social sobre as vendas à ZFM.*

***Se o legislador desejasse contemplar**, indistintamente, com a isenção, por período de tempo indeterminado, todas as receitas de vendas efetuadas para quaisquer empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, **teria feito constar expressamente** na legislação específica do PIS/Pasep e da Cofins, (posteriores ao referido DL).*

*O que se conclui é que o art. 4º do Decreto-lei 288, de 1967 restringiu a aplicabilidade da equiparação mencionada, para os efeitos dos impostos e contribuições constantes da legislação vigente em 28 de fevereiro de 1967. Até porque **não poderia projetar os efeitos da legislação isencional para o futuro indiscriminadamente.**"<sup>2</sup> (grifo nosso)*

Outra acepção seria no sentido de que a expressão confere às vendas para a Zona Franca de Manaus (ZFM) o mesmo tratamento fiscal que vigore para as exportações. Assim, qualquer tratamento em vigor para as exportações é aplicável à ZFM, sem restrição temporal. Nesse sentido, v.g., acórdão igualmente unânime no âmbito deste CARF, do qual se transcreve também o excerto do voto referente ao tema em análise:

*“Não há dúvida de que o preceptivo em questão tenha instituído verdadeira equivalência, em termos fiscais, entre as operações comerciais que destinassem bens à Zona Franca de Manaus e as exportações de mercadorias, de tal sorte que as desonerações válidas para a segunda espécie se aplicassem, também, para a primeira. O questionamento, quanto ao dispositivo, diz respeito à abrangência do seu significado, em termos temporais.*

*Invocando a Solução de Consulta COSIT nº 7/06, a DRJ recorrida lê, na expressão ‘constantes da legislação em vigor’ uma limitação da equiparação aos favores fiscais já existentes quando da edição do Decreto-lei nº 288/67. E por assim entender, conclui que isenções outorgadas às exportações por normatização posterior, entre as quais as relativas à COFINS, não seriam extensíveis às vendas internas, com destino à ZFM.*

*O entendimento não me convence. Não me convence porque a fórmula legislativa, segundo penso, é indicativa do oposto, quer dizer, de que por seu intermédio se tenha pretendido colher, com a equiparação, também os incentivos fiscais que viessem a ser concedidos às exportações – e não apenas aqueles existentes em fevereiro de 1967. Fosse este o propósito da regra, e bastaria ao Executivo de então tê-la redigido de maneira a relacionar em lista as respectivas hipóteses. Realmente, circunscrevendo-se a equiparação a benefícios já existentes, seria perfeitamente possível tê-lo feito.*

<sup>2</sup> CARF, Acórdão n. 3402-001.402, Rel. Cons. Nayra Bastos Manatta, unânime, Sessão de 09.ago.2011.

*Penso que a escolha da expressão ‘constantes da legislação em vigor’ teve em mira efeito diverso. Justamente porque a equivalência recairia sobre os incentivos fiscais já existentes e, também, sobre outros que, no futuro, as exportações porventura usufruíssem, a solução foi o emprego da fórmula generalizante. **Todo o tratamento fiscal, tal como dispensado pela legislação em vigor às exportações, seria extensível às vendas de mercadorias para a ZFM.***

*Mais do que isso, a expressão “constantes da legislação em vigor” está a indicar que **as remessas de mercadorias à Zona Franca de Manaus terão tratamento jurídico-tributário equivalente àquele definido para as exportações concomitantemente praticadas. O regime jurídico das vendas à ZFM é, em suma, aquele definido pela legislação aplicável às vendas para o exterior.**”<sup>3</sup> (grifo nosso)*

Temos, de início, que é obnubilada a visão de que se pode interpretar literalmente um texto ambíguo, como o do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967. Veja-se que ambas as argumentações (que são flagrantemente opostas) partem da análise da redação do texto normativo, e ironicamente ambas afirmam que se tal texto desejasse dizer o oposto, deveria fazê-lo expressamente (seja no próprio texto do art. 4º ou em textos posteriores).

Além do exposto, um argumento de cunho redacional e outro sistemático nos levam a concluir que o art. 4º não ficou limitado a igualar as vendas para a ZFM à legislação que tratava das exportações em 1967.

O argumento redacional se ancora na análise da utilização de idêntica expressão na redação original do inciso I do art. 7º do mesmo Decreto-Lei nº 288/1967:

*“Art 7º As mercadorias produzidas, beneficiadas ou industrializadas na Zona Franca, quando saírem desta para qualquer ponto do território nacional, estarão sujeitas:*

*I - apenas ao pagamento do impôsto de circulação de mercadorias, **previsto na legislação em vigor**, se não contiverem qualquer parcela de matéria prima ou parte componente importada (...)” (grifo nosso)*

Adotado o mesmo raciocínio que a primeira decisão alberga (restrição às disposições existentes em 1967), caso houvesse uma alteração na legislação do “imposto sobre circulação”, cobrar-se-ia tal imposto de acordo com a legislação nova no restante do país, mas na Zona Franca de Manaus ainda se cobraria pela legislação antiga.

Não nos parece lógico o entendimento. Mais consentâneo com o conteúdo da norma seria a seguinte leitura (também literal) do *caput* e do § 1º: será cobrado o “imposto sobre circulação” de acordo com a legislação em vigor no momento da saída da Zona Franca de Manaus para qualquer parte do território nacional. Da mesma forma, a leitura correspondente ao art. 4º seria no sentido de que: uma exportação (venda) de mercadoria nacional para a Zona Franca de Manaus será equivalente a uma exportação para o exterior (devendo aquela ter os mesmos efeitos fiscais em vigor para esta).

<sup>3</sup> CARF, Acórdão n. 3403-01.099, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, Sessão de 08.jul.2011.

O argumento sistemático se refere à própria estruturação da Zona Franca de Manaus. Objetivando representar uma área de livre comércio com o exterior, e constituindo-se em uma área aduaneira especial, a Zona Franca de Manaus foi contemplada com benefícios fiscais na importação, na exportação e na internação (termo que corresponde à entrada de produtos procedentes da Zona Franca de Manaus no restante do território nacional). A sistemática ali concebida ruiria se a cada norma que fosse editada para exportações, a Zona Franca de Manaus tivesse que ser expressamente nominada.

Assim, temos que não é necessário que a cada lei que trata de exportações se incluam expressamente as vendas para a Zona Franca de Manaus para que os efeitos fiscais a elas se alastrem. O entendimento aqui expresso encontra ainda companhia no posicionamento dominante do STJ:

*“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PIS. COFINS. VERBAS PROVENIENTES DE VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO INCIDÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO DEC. LEI 288/67. PRECEDENTES.*

**1. A jurisprudência desta Corte é pacificada no sentido de que as operações envolvendo mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/67, não incidindo a contribuição para o PIS nem a Cofins sobre tais receitas.** Precedentes: AgRg no REsp 1141285/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26/05/2011; REsp 817.847/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25/10/2010; REsp 1276540/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 05/03/2012.”<sup>4</sup> (grifo nosso)

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. (...) PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.*

(...)

**4. Nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da Constituição de 1988, a Zona Franca de Manaus ficou mantida "com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, por vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição". Ora, entre as "características" que tipificam a Zona Franca destaca-se esta de que trata o art. 4º do Decreto-lei 288/67, segundo o qual "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". Portanto, durante o período previsto no art. 40 do ADCT e enquanto não alterado ou revogado o art. 4º do DL 288/67, há de se considerar que, conceitualmente, as exportações para a Zona Franca de Manaus são, para efeitos fiscais, exportações para o**

<sup>4</sup> AgRg no Ag 1400296/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2012, DJe 14/05/2012.

***exterior.** Logo, a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca. Precedentes: RESP. 223.405, 1ª T. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 01.09.2003 e RESP. 653.721/RS, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 26.10.2004) 5. "O Supremo Tribunal Federal, em sede de medida cautelar na ADI nº 2348-9, suspendeu a eficácia da expressão 'na Zona Franca de Manaus', contida no inciso I do § 2º do art. 14 da MP nº 2.037-24, de 23.11.2000, que revogou a isenção relativa à COFINS e ao PIS sobre receitas de vendas efetuadas na Zona Franca de Manaus." (REsp 823.954/SC, 1ª T. Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 25.05.2006)."<sup>5</sup> (grifo nosso)*

Ainda em consonância com o entendimento jurisprudencial, há que se reconhecer que, dada a estatura de lei do comando do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, a lei posterior poderia excepcionar sua aplicação (ou dispor de forma diversa). Então, embora reconheçamos que os efeitos do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 se projetam no tempo, temos claro de que leis posteriores poderiam disciplinar tratamentos fiscais distintos para vendas destinadas à ZFM.

Em síntese: dado que o efeito do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 se projeta no tempo, tal comando é aplicável a toda e qualquer venda destinada à ZFM, equiparando-a a uma exportação (de acordo com a legislação que estiver vigente para as exportações no momento da operação), salvo nos casos em que lei posterior expressamente disponha de forma diversa.

Tal argumentação foi expressa em processo de minha relatoria, com posicionamento unanimemente acolhido:

*“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. VENDAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EXPORTAÇÕES. EQUIPARAÇÃO. O comando do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 é aplicável a toda e qualquer venda destinada à ZFM, equiparando-a a uma exportação (de acordo com a legislação que estiver vigente para as exportações no momento da operação), salvo nos casos em que lei posterior expressamente disponha de forma diversa.*

*COFINS. VENDAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EXPORTAÇÕES. EQUIPARAÇÃO. O comando do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 é aplicável a toda e qualquer venda destinada à ZFM, equiparando-a a uma exportação (de acordo com a legislação que estiver vigente para as exportações no momento da operação), salvo nos casos em que lei posterior expressamente disponha de forma diversa.” (Acórdão n. 3403-003.419, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 13/11/2014).*

Mas a discussão sobre a isenção referente às contribuições, esta sim submetida ao art. 111 do CTN, constitui apenas parte do debate necessário à análise do crédito

<sup>5</sup> REsp 1084380/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2009, DJe 26/03/2009.

presumido estabelecido na Lei nº 9.363/1996, tema enfrentado recentemente por esta turma de julgamento:

*“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITAS AUFERIDAS NAS VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS - ZFM. EQUIPARAÇÃO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. As receitas auferidas de vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus são equiparadas às receitas de exportação para fins de constituição do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96. Aplicação, à espécie, do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 e do Ato Declaratório PGFN nº 04/2017. 3401-005.202” (Acórdão n. 3401-005.202, Rel. Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, unânime, sessão de 25/07/2018) (grifo nosso)*

Veja-se que o colegiado unanimemente adotou a aplicação prospectiva do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, seguindo a mesma trilha que já havia pisado a Câmara Superior de Recursos Fiscais, também unanimemente, no Acórdão nº 9303-006.356, e ainda o Ato Declaratório PGFN nº 04/2017, que *“dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante... nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinadas a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade”*.

Nesse tópico, assim, merece provimento o recurso voluntário, por existir comando legal vigente (art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967) amparando a equiparação e nenhum dispositivo legal posterior em sentido diverso, excluindo expressamente a Zona Franca de Manaus no que se refere ao tema em análise (crédito presumido da Lei nº 9.363/1996).

### **3. Recálculo de crédito presumido x “alteração de regime”**

Como destacamos na parte referente ao tratamento das alegações de nulidade, neste voto, vários dos temas lá arrolados pela defesa tratam, a nosso ver, de possível improcedência, e não de efetiva nulidade. Como alhures exposto, eventual erro de cálculo afeta a materialidade da matéria e do período onde ele exista, e comporta afastamento da autuação no que se comprove o erro, mas isso não significa mácula insanável alastrada a todo o lançamento.

É bom reiterar, logo de início, que não temos dúvida de que o autuante inicia seus trabalhos em relação a este tópico motivado pelo recálculo de créditos presumidos por parte da empresa, à época não detalhado, conforme se narra às fls. 326 e 327 do TVF:

*“Consta na escrita fiscal do contribuinte, conforme cópia do Livro de Registro de Apuração do IPI (docs. de fls. 24 a 255), apropriação de créditos presumidos de IPI, nos períodos e valores abaixo relacionados:*

(...)

#### 4.3 Recálculo dos créditos presumidos.

Crédito de IPI – Período de apuração	Historico	Valor em R\$	Detalhes
21/09/2003 a 30/09/2003	Outros Créditos	10.294.421,09	Crédito Presumido cf. lei 10276/01
11/12/2003 a 20/12/2003	Outros Créditos	25.271.986,54	Crédito Presumido cf. lei 10276/01
<b>Total</b>		<b>35.566.407,63</b>	

*Os valores do recálculo constam em planilhas apresentadas pela empresa, em meio magnético, agora impressas e anexas às fls. 256 a 268”.*

Compulsando-se os autos, percebe-se que os registros são todos efetuados de forma geral, nas respectivas rubricas, o que não permite identificar efetivamente o que se estava a alterar e por que razão (às exceção das rubricas referentes a aquisições com alíquota zero e vendas à ZFM, detalhadas às fls. 269/170). Com base em tais documentos, diga-se, é impossível saber exatamente a que se deve o recálculo feito pela empresa, que acresceu o valor dos créditos presumidos.

Sobre o tema, pertinente a menção à disposição constante do art. 147 do CTN, a título de esclarecimento:

*“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

*§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.*

*§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.”*

Como parte dos créditos presumidos invocados pela empresa não estava justificada, a fiscalização intimou a empresa a motivar os recálculos por ela efetuados, em 04/07/2006 (fl. 21), da seguinte forma:

2. Apresentar as razões dos recálculos dos créditos presumidos que motivaram o creditamento complementar nos valores de R\$ 10.294.421,09 no terceiro decêndio de setembro de 2003 e no valor de R\$ 25.271.986,54 no segundo decêndio de 2003, uma vez que a empresa vinha se utilizando mensalmente ou trimestralmente dos valores de crédito presumido apurados.
3. Informar qual a opção de cálculo do crédito presumido informado pela empresa, para os anos de 2001, 2002 e 2003, através da DCTF ou DCP.

Em resposta, a empresa informou, em 07/07/2006 (fls. 22/23), que:

2. Quanto aos itens '2' e '3' do referido termo, no que diz respeito às razões de recálculo do crédito presumido, a Requerente informa que de 2001 a 2003 os créditos presumidos foram escriturados, nos termos da lei nº 9.363/96, o que foi devidamente declarado em DCTF/DCP, sendo que, em 2003, tais valores foram revistos através de

cálculo alternativo previsto pela lei nº 10.276/01, forma de cálculo que melhor reflete as operações da Requerente.

Claro restou, pela resposta, que a empresa calculou seus créditos presumidos com base na Lei nº 9.363/1996, registrando em DCTF/DCP, e, posteriormente, revisou tais cálculos, com fundamento na Lei nº 10.276/2001, ainda que não tenha a empresa especificado exatamente quais as rubricas específicas alteradas, em montante, e em função de quê. E não consta que a empresa tenha alterado essa resposta antes do lançamento.

Também não tenho dúvidas de que seria absolutamente irrazoável exigir do fisco que, à revelia das respostas da empresa, buscasse outras formas de verificar se o recálculo (que, diga-se, foi feito pela empresa sem demonstração específica e detalhada) garantia ou não o crédito que era, reitere-se, de interesse da empresa e gerado de retificação não justificada de forma detalhada (ou melhor, justificada de forma errada, como se verá a seguir).

Diante esse cenário, corretas as razões de autuação, que apontam que a empresa não pode, ao seu alvedrio, alterar retroativamente (em sede de recálculo) os créditos presumidos, alterando deliberadamente o regime pelo qual havia optado. Isso porque assevera a Lei nº 10.276/2001, que cria o regime alternativo, em seu art. 1º, que:

*“Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.*

(...)

§ 4º **A opção** pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e **abrangerá, obrigatoriamente:**

**I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;**

**II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subseqüentes. (...)**” (grifo nosso)

Conforme DCP e DCTF da empresa (referidas às fls. 329/330), as opções foram pelo regime da Lei nº 9.363/1996. A partir disso, conclui o fisco (fl. 330), como já expusemos alhures, endossado pela Instrução Normativa RFB nº 420/2004 (que expressamente

veda a retificação da opção), e pelo art. 18 da Medida Provisória nº 2.189-49/2001 (que condiciona a retificação às hipóteses estabelecidas pela RFB), que:

*“Isto posto e considerando que a opção do contribuinte, para os períodos anteriores a dezembro de 2003, foi sempre pelo constante na Lei nº 9.363/96 e/ou Lei nº 10.637/02 com custo integrado, este não poderia ter recalculado o crédito presumido, alternado pelo regime estabelecido pela Lei nº 10.276/01.”*

A fiscalização ainda fundamenta seu argumento no aqui já invocado art. 147, § 1º, do CTN. E reforça seu argumento com as regras de preenchimento, inclusive anteriores à Instrução Normativa RFB nº 420/2004 (fl. 332):

Reforçando ainda mais o anteriormente descrito, podemos ainda citar que as próprias regras de preenchimento, os chamados “Ajuda” dos programas DCTF e DCP, sempre trouxeram de forma clara a expressa proibição de mudança de regime, depois de realizada a opção. Tome-se como exemplo as instruções de preenchimento do programa DCP, versão 1.1. (*idêntica orientação constava das instruções de preenchimento dos programas anteriores, inclusive quando a opção pelo regime era formalizada na entrega da DCTF*).

Ao preencher a ficha demonstrativo Novo, o programa habilita as opções para que o contribuinte informe o regime de Apuração do Crédito Presumido do IPI, opção válida para o ano seguinte:

“Ficha Demonstrativo NOVO

Esta função permite a abertura de novos demonstrativos.

A chave do demonstrativo é formado pelo **CNPJ, Trimestre/Ano-calendário**. Após, serão solicitadas informações sobre:

.....

h) Para o quarto trimestre de cada ano será exigido a informação sobre o **Regime de Apuração do Crédito Presumido do IPI para o Ano Seguinte**, com duas opções possíveis:

- **Regime da Lei nº 9.363/1996**
- **Regime Alternativo da Lei nº 10.276/2001”**

Das normas transcritas no TVF resta plenamente claro, a nosso ver, que não é possível à empresa alterar, durante o ano-calendário, à sua preferência, o regime, escolhendo a cada momento sobre o que melhor lhe convém (aquele instituído pela Lei nº 9.363/1996, ou o alternativo, contemplado na Lei nº 10.276/2001). Aliás, a palavra “alternativo” não parece estar no texto legal à toa, assim como o estabelecimento de opção prévia por um dos regimes. Quanto à irretratabilidade da opção, entendemos que eventual retificação das declarações apresentadas não pode se escorar no art. 147 do CTN, por não se referir propriamente a erro, mas a preferência da empresa (diga-se, retroativa, pois não exercida com a antecedência referida na lei). Ademais, a vedação de alteração da opção não foi criada na norma infralegal (Instrução Normativa RFB nº 420/2004). Ao contrário, cabia à norma infralegal o estabelecimento das hipóteses de admissão da retificação de opção, conforme a MP citada pelo autuante, e tal matéria não restou disciplinada.

Assim, não temos dúvidas de que a empresa não poderia, em 2003, alterar para os anos anteriores a opção de regime de apuração dos créditos presumidos (diga-se, já apurados).

Fosse somente essa a questão, simples seria o desfecho do litígio. Ocorre que a impugnação inaugura duas novas discussões: uma resultante de equívoco de interpretação do lançamento por parte da defesa, e outra que reflete alteração do respondido pela empresa à fiscalização durante o procedimento fiscal.

A primeira discussão representa, a nosso ver, mera leitura equivocada do TVF, que em momento algum acusa que a Lei nº 10.276/2001 tenha sido aplicada antes do início de sua vigência (como parecer imaginar a defesa nos itens 67 a 71 da impugnação - fls.

373/374). O que condena a fiscalização é que a empresa tenha alterado retroativamente sua opção de regime, buscando a aplicação da Lei nº 10.276/2001 para período em que a empresa já havia expressamente optado pelo regime da Lei nº 9.363/1996, ainda que posterior à vigência da Lei nº 10.276/2001.

A segunda discussão, no entanto, é mais grave, e requer análise cuidadosa.

Recorde-se que no curso do procedimento fiscal a empresa respondeu à fiscalização, expressamente (em excerto aqui já transcrito) que o recálculo efetuado se devia a revisão do regime de apuração para o da Lei nº 10.276/2001, “forma de cálculo que melhor reflete as operações da recorrente”.

Ocorre que, na fase de impugnação, a empresa passa a sustentar que o recálculo não se deve à mudança de opção de regime (do previsto na Lei nº 9.363/1996, para o alternativo, da Lei nº 10.276/2001), e que a resposta que deu ao fisco era incorreta (fl. 373):

61. A Impugnante, no período compreendido entre SETEMBRO A DEZEMBRO DE 2003, efetuou um novo cálculo do crédito presumido de IPI que tinha lançado em sua escrita fiscal desde Dezembro de 1998.

62. Efetuou esse novo cálculo a Impugnante porque constatou que durante todo esse período HAVIA DEIXADO DE INCLUIR CUSTOS e DE EXCLUIR RECEITAS NA BASE DE CÁLCULO do benefício.

63. A Impugnante concluiu, dessa maneira, que os valores que tinha aproveitado durante todo o referido período não condiziam com o que as normas reguladoras do benefício efetivamente permitiam.

64. Não condiz com a realidade dos fatos, D. Julgador, a afirmação do D. Auditor Fiscal no sentido que a Impugnante teria recalculado este benefício utilizando os critérios da Lei nº 10.276/01, porque não existia esta norma no período anterior a Outubro de 2001.

65. Induz o D. Auditor Fiscal, com essa incorreta afirmação, que a Impugnante teria aplicado retroativamente o critério alternativo do cálculo disposto pela referida norma desde Outubro de 1998, ou seja, durante o período, inclusive, em que a mesma não existia.

66. Não é essa, todavia, a realidade dos fatos!!!

Assim, o que se configura, após a impugnação, é uma alteração da resposta apresentada durante a fiscalização. E tal alteração impõe à empresa o ônus de corrigir detalhadamente a informação equivocadamente prestada, motivando especificamente o recálculo. No entanto, isso não é feito a contento em sede de impugnação, na qual passam a ser apontados erros de cálculo sobre temas que sequer estavam contenciosos originalmente (como ICMS, frete/seguro e energia - itens 73 e seguintes da impugnação, ou vendas – itens 95 e seguintes, e cálculos de vendas/serviços/deduções – itens. 100 e seguintes). As comprovações sobre o que passa a alegar a empresa estariam especificadas nos documentos 4 (cálculo no período de outubro de 1998 a setembro de 2001, que traz apenas totais globais por mês de ICMS, insumos, energia elétrica e frete, sem discriminação – fl. 414), 5 (demonstrativos a partir de setembro de 2001, igualmente globais, sem especificação – fl. 416), 6 (planilha de cálculo de valores apropriados, por mês, globais, sem detalhamento – fl. 418), 7 (planilha de exclusão de venda, também globais e não detalhadas – fl. 420), e 8/9 (exclusão

de vendas/serviços/deduções no período da Lei nº 10.276/2001, igualmente globais e sem detalhamento – fls. 422 e 424). Além disso, foram apontados erros na reconstituição da escrita, que teria se limitado aos créditos, ignorando os débitos (itens 115 e seguintes da impugnação), não havendo qualquer demonstrativo específico que o confirme.

Apesar de entender que foi equivocada a percepção da fiscalização de que o recálculo teria sido feito pela alteração de regime (do previsto na Lei nº 9.363/1996, para o alternativo, da Lei nº 10.276/2001), a empresa defende que pode alterar o regime (itens 133 e seguintes da impugnação), inclusive retroativamente, aplicando a alteração de 2003 a operações realizadas em 2001 (a partir de outubro) e 2002, o que, recorde-se, já rechaçamos veementemente neste voto.

Esse é o cenário que chega à DRJ, de um contencioso fundado em uma informação de defesa, durante a fiscalização, que justificava o recálculo que lhe geraria crédito presumido, afastada pela fiscalização, e depois negada pela própria empresa, que passava a justificar o recálculo em outras razões, afirmando ter havido “erro de cálculo” pela fiscalização, quando o erro era na justificativa inicialmente apresentada pela própria empresa. Daí afirmar a DRJ, como destacado ao final do tópico 1 deste voto, na transcrição de excerto da fl. 449, que não houve “*identificação e a quantificação de cada um dos insumos incluídos no recálculo, o que não pode ser admitido*”.

Ao alterar a informação prestada ao fisco, reitere-se, incumbia à empresa postulante ao crédito (que foi majorado pelo recálculo mal explicado) justificar detalhadamente o que foi que alterou, e por quais razões, de forma individualizada, por tema.

E a empresa não o faz, limitando-se a mencionar genericamente alguns temas (ICMS, insumos, energia elétrica e frete/seguro, vendas/serviços/deduções), sem detalhá-los a ponto de se poder verificar se suas alegações são procedentes.

Agiu certo a DRJ, a nosso ver, afastando o direito crédito, fundado em recálculo mal explicado.

E, nesse novel cenário em que sequer se tinha certeza sobre o que versava o recálculo, não comprovado pelo postulante ao crédito, e justificado inicialmente como derivado de alteração de regime de apuração, pouca importância tinha a discussão sobre a aplicação das Instruções Normativas para a implementação do cálculo, visto que sequer comprovava a empresa de que rubrica se estava, objetivamente, a tratar. Veja-se um dos excertos da decisão de piso em que resta patente a questão (fl. 451):

3.4 – Do Erro Relativo ao cálculo do valor dos insumos – Lei nº 10.276/01: O contribuinte volta a defender o direito de incluir entre os insumos, outros produtos, de acordo com o art. 18 da Instrução Normativa SRF nº 315, de 2003, revogada pela Instrução Normativa SRF nº 419, de 2004, que permite a inclusão do valor do ICMS, do frete e seguro, no custo dos insumos utilizados no cálculo do crédito presumido. Ninguém disse que não pode, como também não consta tenha a Fiscalização glosado qualquer destes itens. Ademais, a opção pelo regime de cálculo desta Lei, adotado no recálculo, referente ao período de outubro de 2001 a dezembro de 2003, e resultou em elevada parcela crédito, foi objeto de glosa pela Fiscalização, fl. 321, depois de provar, de maneira avassaladora, a impossibilidade de o contribuinte alterar, **a posteriori**, o regime de cálculo que deveria ter adotado previamente para o crédito presumido de IPI.

Quanto à reconstituição da escrita, a DRJ concluiu (fl. 453) que estava em conformidade com a legislação mencionada na defesa, e que não caberia à fiscalização retificar o valor referente a eventual insumo/aquisição, a exemplo dos fretes, que a empresa afirma estarem incorretos, “pois se o contribuinte sabia que este valor não estava correto, poderia retificá-lo”. Endossamos tal posicionamento e acrescentamos que eventual incorreção na apuração deveria ter sido objetivamente apontada e quantificada pela defesa, que, ao que parece, preferiu alegações gerais de nulidade a efetuar o recálculo específico, apontando onde efetivamente teria o fisco errado.

Como relatado, as alegações de nulidade (infundadas, como se esclarece no tópico 1 deste voto) se multiplicaram no recurso voluntário, que continuou a não apontar objetivamente os erros, quantificando-os e detalhando o que, especificamente, de fato, teria motivado o recálculo efetuado em 2003. Segue a defesa acusando a fiscalização de ter equivocadamente interpretado o que ela própria afirmou ao fisco, na fase de fiscalização, e acusando a DRJ de ter alterado a fundamentação, ao apreciar o argumento inovador de defesa, desvinculado do conteúdo autuado.

Quando o processo chega originalmente ao então Conselho de Contribuintes, em 20/11/2007, o relator propôs a conversão em diligência, específica em relação à questão referente ao crédito presumido como ressarcimento das contribuições, porque a motivação alegada pela fiscalização para o recálculo seria a alteração de regime, e que tal tema pareceu não ter importância na instância de piso. Assim, apesar de revelar seu posicionamento sobre a alteração de regime à fl. 591 (“*Acredito não haver maiores dúvidas sobre a matéria, pois a vedação de mudança de opção está expressa na legislação federal, consoante transcrito acima*”), o relator propôs a diligência para esclarecer algo a nosso ver absolutamente inócuo: a motivação da autuação.

Como já expusemos, a motivação da autuação é clara, e, nesse tema, funda-se na resposta à intimação dada pela própria empresa, que afirma textualmente que o recálculo se devia à alteração de regime (do previsto na Lei nº 9.363/1996, para o alternativo, da Lei nº 10.276/2001).

A desnecessária (ao menos, a nosso ver) diligência é respondida com o óbvio: a motivação da autuação deriva da alteração de regime informada pela própria empresa como a justificativa para o recálculo gerador de crédito.

Na segunda conversão em diligência, em 26/02/2014, a pergunta é efetuada de forma mais correta pelo CARF (não vinculada a motivação da autuação, mas a uma verificação, em nome da verdade material, e diante das alegações de defesa que contrapunham as informações originalmente prestadas ao fisco pela empresa, determinando-se que a unidade preparadora da RFB analisasse o recálculo feito pelo autuado para os períodos de apuração do benefício compreendidos entre 01/01/1998 e 30/09/2001, atestasse sua conformidade para com as normas que regem o CP-IPI, na sua sistemática de apuração original – Lei nº 9.363/1996 – e, eventualmente, repercutisse na reconstituição da escrita fiscal os efeitos que as suas conclusões pudessem provocar, em parecer circunstanciado, oportunizando-se manifestação da recorrente), buscando ainda aclarar o que teria restado contencioso após a desistência (em relação a aquisições com alíquota zero). Compendo o colegiado, naquela ocasião, acompanhei a proposta do relator.

Em resposta, a unidade preparadora da RFB efetuou a análise e concluiu, como relatado (fls. 862 a 870), ademais da questão da irretratabilidade de opção (aqui já

enfrentada), que: (a) o recálculo tomou por base os valores alegados pela empresa, na alteração para o regime alternativo, não havendo possibilidade de verificar sua consistência (tendo em vista ausência de escrituração de notas de transferência de crédito entre 1998 e 2003); (b) o contribuinte pretendeu estender disposições do regime alternativo criado em 2001 para os anos anteriores e ao regime da Lei nº 9.363/1996, v.g., para energia elétrica; e (c) não há prova de que os fretes que se demanda incluir já não estivessem incluídos nos custos dos insumos informados, não havendo rubrica exclusiva de fretes em DIPJ (pois já incluídos no custo de aquisição dos insumos). Por outro lado, a auditoria concordou com o contribuinte em relação a ICMS, e a exclusão de vendas e devoluções das receitas de exportação originalmente utilizadas no cálculo, e, em parte, no que se refere a exclusão das receitas de serviços, de vendas e devoluções, de março/2003 a agosto/2003, em função do texto da Portaria MF nº 64/2003, e, recalculando os valores, chegou-se aos montantes detalhados às fls. 867/868.

Em relação à impossibilidade de verificar a consistência dos cálculos (diga-se, cálculos da empresa, ao demandar crédito presumido) temos que é algo que atenta contra a defesa, e não contra o lançamento. Repita-se, o lançamento é feito a partir de recálculo justificado pela empresa pela alteração de regime de apuração, e a impugnação, que passa a adotar linha diversa, deveria ter comprovado o recálculo, para refutar a autuação, fundada nas informações por ela própria originalmente fornecidas ao fisco. Em outras palavras, não pode a recorrente se beneficiar de informações erradas por ela própria fornecidas ao fisco, e que agora não consegue comprovar em seus montantes corretos.

De certa forma, a recorrente contou com a colaboração da fiscalização, que acabou exercendo o papel da recorrente de recalcular detalhadamente os créditos a que tinha direito (o que havia sido solicitado pelo CARF, em nome da verdade material), tendo a fiscalização, em sede de diligência, reconhecido expressamente alguns créditos, embora não fosse possível a verificação da consistência da afirmação prestada pela empresa originalmente, de que o recálculo teria tomado por base os valores alegados pela empresa, na alteração para o regime alternativo (pela ausência de escrituração de notas de transferência de crédito entre 1998 e 2003).

A ausência de prova do direito de crédito é, assim, patente, sob o fundamento originalmente alegado à fiscalização pela empresa (daí o acerto da decisão da DRJ). Mas, sobre o fundamento diverso, surgido apenas no bojo do contencioso, e verificado em nome da verdade material, posteriormente à decisão de piso, a pedido do CARF, a própria fiscalização, mesmo diante da dificuldade derivada da citada ausência de escrituração de notas de transferência de crédito, conseguiu apurar rubricas indevidas na autuação, e que, a nosso ver, devem, portanto ser excluídas do lançamento.

Embora entendamos que deveria a empresa ter provado a correção da informação que retificou após o início do contencioso, alterando o rumo da discussão nas instâncias administrativas, curvamo-nos ao que o próprio fisco concluiu em favor da recorrente após a segunda diligência, em nome da verdade material.

Assim, merece provimento parcial o recurso, neste tópico, acolhendo os resultados em favor da recorrente derivados da segunda diligência efetuada (fls. 862 a 870).

No mais, a recorrente, em sua manifestação sobre tal diligência, reitera as acusações de nulidade, confundindo como iliquidez o fruto em seu favor da diligência (que, diga-se, só o foi em nome da verdade material, pois a defesa não havia, de forma apta, refutado quantitativamente as informações erradas por ela prestadas ao fisco, nem comprovado detalhadamente o crédito postulado).

Não é preciso muito esforço para perceber que o resultado da diligência não beneficia a tese de nulidade da empresa, mas reforça a mudança de tese de defesa entre a fase de fiscalização e a fase contenciosa, sem a devida comprovação dos motivos do recálculo que ensejaria o direito de crédito, que, diga-se, permanecem inconclusivas. E tal inconclusividade, como exposto, opera em desfavor da retificação.

Ao contrário do que afirma a recorrente, as provas por ela carreadas aos autos sequer são suficientes para que se possa, conclusivamente, afirmar se houve (ou não) mudança de regime de apuração do crédito presumido de IPI. E a própria defesa o reconhece, ao argumentar tanto que não houve a alteração, quanto sobre sua possibilidade.

A manifestação sobre a segunda diligência confunde ainda a mudança de rumo da própria defesa com alteração de critério jurídico, por parte do fisco ou mesmo do julgador.

Por fim, ao afirmar que a fiscalização, na segunda diligência, entendeu que competia à recorrente comprovar os valores de frete, mas o caso é de lançamento, no qual o ônus probatório recai sobre a própria fiscalização, e que, ainda assim, a recorrente remete a demonstrativos que constam nos autos desde a impugnação, temos que a simples mirada a tais demonstrativos genéricos (aqui já referidos - todos de uma folha, sem detalhamento das rubricas nem das razões de recálculo) mostram que a defesa sempre esteve distante de demonstrar que o que ela própria alegou à fiscalização como motivo de recálculo era incorreto (e, caso o fosse, determinar qual seria o valor correto e a efetiva razão individualizada do recálculo, que, recorde-se, é o que gerou o crédito em seu favor).

Parece que a defesa atenta apenas após o retorno da segunda diligência para o fato que o recálculo ainda não estava provado, na forma em que ela afirmava solicitar desde a impugnação, em contradição com sua informação anterior.

Daí a juntada, em 15/10/2014, de parecer técnico contábil, às fls. 902 a 943, sem qualquer reabertura de prazo.

Ainda assim, esta turma de julgamento concordou em converter por uma terceira vez o julgamento em diligência, com base no citado parecer técnico contábil, que se prestaria a comprovar que teriam as despesas de frete sido arcadas pela recorrente, o que afetaria os valores das glosas.

Tendo participado da votação dessa terceira conversão em diligência, inicialmente discordei da proposta do relator, por entender desnecessário o procedimento, que novamente buscava verificar a procedência de alegação que estava desacompanhada de prova conclusiva, e que a dúvida apenas surgia com documento apresentado fora de qualquer prazo recursal. No entanto, acompanhei o posicionamento do relator imaginando ser possível o enquadramento do novel documento na disposição do art. 16, § 4º, “c” do Decreto nº 70.235/1972, e que, por prudência, caberia a verificação da alegação de defesa documentada.

Ao ler o relatório referente a esta terceira diligência, percebo uma fiscalização que parece já cansada de laborar para produzir provas que o postulante ao crédito jamais produziu, conclusivamente. Afirma a autoridade diligenciante, inicialmente, que “*na diligência anterior, a adição das despesas de frete nos valores de matérias-primas utilizados na produção (insumos) demonstrados pelo contribuinte nos Demonstrativos de Crédito Presumido não foi aceita porque existem indícios de que estas despesas já estariam lá*

*inseridas*” (aliás, essa foi uma das principais circunstâncias que me fez optar por acompanhar o relator, em uma terceira proposta de diligência).

O citado parecer apresentado pela defesa apresenta, exemplificativamente, em relação a despesas com frete, elementos que se apresentam coerentes, mas que, segundo a diligência, são apenas indícios, que não comprovam cabalmente a alegação e que os fretes já estariam demonstrados em DCP. Destacou o diligenciante que estão sendo confrontados apenas “valores globais de diferentes fontes”.

A partir daí, a autoridade diligenciante toma rumo inesperado (ao menos para este relator), parecendo concordar com uma “renúncia fiscal” em função do esforço demandado e dos possíveis resultados de uma fiscalização detalhada a ser feita sobre o tema. Nas palavras da autoridade diligenciante (fls. 1166/1167):

*“Pois bem, na presença de indícios conflitantes, como esclarecer a dívida se os valores de frete pleiteados em adição ao que consta no DCP lá já não estão incluídos?”*

**A única forma de certificar-se isto seria a auditoria de cerca de R\$ 4,5 bilhões em insumos adquiridos entre 1998 e 2003 pelos diversos estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, que geraram o crédito presumido original demonstrado em DCP e transferido pela matriz ao estabelecimento autuado. Nas palavras do relator, analisar R\$ 4,5 bilhões em “notas fiscais que comprovem os valores e que o frete foi arcado pelo Recorrente”.**

*Ocorre que tal auditoria não foi executada durante o procedimento preparatório do lançamento em 2006. Bem por isso, nada sobre ela constou da impugnação ao Auto de Infração apresentada pelo contribuinte, nem passou pelo crivo da DRJ, tampouco foi matéria do Recurso Voluntário.*

**Em outras palavras, a apuração original do crédito presumido é matéria inexistente no processo. Na autuação destes autos a Fiscalização não aceitou recálculos feitos posteriormente à apuração original cujo crédito presumido foi aproveitado pelo contribuinte sem oposição à época.**

*Por esta razão consignou-se no Relatório de Diligência anterior: “todo o trabalho aqui desenvolvido foi sobre informações já constantes no processo, entregues após intimação ou provenientes das DIPJs transmitidas pela empresa. Nenhuma verificação sobre a consistência dos valores de aquisições, despesas e receitas alegados pelo contribuinte em seus diversos demonstrativos de cálculo foi executada, apenas efetivou-se o recálculo com base nos valores mensais existentes nestas fontes.”*

*Se executada desmedida auditoria neste momento processual, durante a 3.ª diligência requerida pela 2.ª instância julgadora, entendo que – ainda que fosse superada a questão decadencial – constatando-se alguma incorreção a que o contribuinte não concordasse, redundaria em abertura de novo prazo impugnatório e o retorno do feito à 1.ª instância, em analogia ao disposto no art. 18, §3.º, do Decreto n.º 70.235/1972 Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.*

*Seria o reinício de tramitação de um processo que há 12 anos aguarda o julgamento administrativo definitivo.*

**Considerando que o objetivo de uma diligência requerida por órgão julgador é limitado a complementar o quadro probatório já existente ou a esclarecer dúvida razoável** acerca deste, esta auditoria inovadora em relação ao procedimento fiscal original não foi executada antes nem o será agora, pois incabível.

Desta forma, **fundado nos princípios da economicidade, da razoabilidade, da efetividade e da duração razoável do processo**, que deve caminhar para a frente, considerando a existência de indícios conflitantes sobre matéria que, ao final e ao cabo, resulta em valor diminuto frente ao crédito tributário em discussão, entendo que **é de se dar o benefício da dúvida ao contribuinte e aceitar a inclusão das despesas de frete**.

*Mantidas as demais conclusões constantes no Relatório de Diligência anterior.*

*Refeitos os cálculos, o crédito presumido adicional reconhecido naquele Relatório fica acrescido em R\$ 1.444.302,13, perfazendo o total de R\$ 3.683.982,30.”*

Assim, a fiscalização, nitidamente cansada, e realizando análise de custo-benefício em relação procedimento fiscal a ser realizado, opta por abdicar da arrecadação em relação a tal item, em função de princípios constitucionais e de ter dúvida se tais despesas estariam, de fato, já incluídas em DCP, dúvida essa que seria sanada com a fiscalização trabalhosa e polêmica (sob o ponto de vista decadencial, no juízo do diligenciante) a ser feita.

Nesse aspecto, divirjo da autoridade diligenciante, embora acolha suas conclusões. Explico.

Entendo que, em função de ter havido mudança de alegação pela defesa, cabia a ela comprovar seu novel motivo de recorrer, com detalhamento e especificação dos temas, justificativas e montantes a debater. Ou seja, entendo que o ônus probatório do recálculo em função do alegado na impugnação, diferente do informado no procedimento de fiscalização, era do então impugnante, e agora recorrente. E, nesse cenário, surgem três possibilidades: (a) a recorrente comprova o que alega (o que não aconteceu para nenhum item neste terceiro tópico do voto); (b) a recorrente não comprova, mas apresenta indícios que geram dúvida no julgador, que demandam a conversão em diligência (o que ocorreu para alguns itens, neste processo, como já narrado); ou (c) a empresa não comprova nem apresenta indícios que gerem dúvida no julgador.

Na hipótese “a”, o crédito seria obviamente reconhecido, comprovada a improcedência da glosa sob a nova fundamentação de defesa, assim como na hipótese “c” o crédito não seria reconhecido, por carência probatória a cargo do postulante, segundo sua nova linha de defesa. Na hipótese “b”, contudo, o processo poderia retornar da diligência (b1) com conclusão de procedimento apurando a procedência do crédito da recorrente, total ou parcial (o que não ocorre, no caso em análise); (b2) com conclusão de procedimento apurando a improcedência do crédito da recorrente (o que também não ocorre nestes autos); (b3) sem

conclusão de procedimento, por ser impossível a realização da diligência (por exemplo, na hipótese de inexistência de documentos, o que também não acontece, no caso); ou (b4) sem conclusão de procedimento, por opção deliberada da fiscalização.

A hipótese “b4”, que ocorre no presente processo, porque a fiscalização informa que até poderia realizar o procedimento fiscal, mas não o fará diante do baixo valor (no juízo do diligenciante) a ser reconhecido, na dúvida (R\$ 1.444.302,13), e das discussões jurídicas eventualmente geradas, além de princípios constitucionais, faz com que o julgamento retorne à situação que estava quando da terceira conversão em diligência.

Ao que parece, assim como a recorrente desistiu de recorrer em relação às aquisições com alíquota zero, desejou a autoridade diligenciante deixar de debater o tema de já estarem os fretes computados ou não nas DCP.

Ocorre que a empresa tem fundamento legal e competência processual para desistir, mas a autoridade diligenciante não detém competência para proceder à renúncia fiscal, em relação a fato que poderia verificar, depois de lançado o crédito. Assim, o resultado da diligência seria afetado pela incompetência da autoridade diligenciante para a prática do ato levado a cabo.

Por isso, busco uma leitura distinta e possível do retorno da terceira diligência que não a torne nula. Entendo que a fiscalização, da mesma forma em que pode deixar de lançar o crédito tributário naqueles aspectos em que paira dúvida sobre seus elementos constitutivos, pode, ao ser indagada pelo CARF, expressar seu posicionamento em relação à consistência probatória de determinada alegação de defesa, e que a terceira diligência o faz, e, reconhecendo “coerência do parecer” técnico contábil. E isso opera, no cenário apresentado, em que um lançamento (em relação a este terceiro tópico) efetuado com fundamento em uma afirmação do contribuinte posteriormente revista, e levada à fiscalização, é por esta admitida, ensejando reconhecimento de crédito.

Assim, acolho apenas a conclusão/o resultado da terceira diligência, e seus efeitos sobre o crédito lançado, expressos à fl. 1168.

A manifestação da empresa em relação à terceira diligência é no sentido de acolher a conclusão da fiscalização em relação a fretes, demandando também diligência em relação a energia elétrica e receitas de serviços e de vendas (estas afora as já acolhidas na segunda diligência). As rubricas para as quais se demanda nova diligência, diga-se, ao contrário dos fretes, não restaram demonstradas sequer de modo a gerar dúvida neste julgador, pelo que se rechaça a demanda da defesa. E, no mais, percorre a recorrente, em sua manifestação, a trilha genérica da acusação de nulidade, já afastada ao longo deste voto.

O fator que mais influenciou o caminho longo e tortuoso, em relação ao presente processo, especialmente no que se refere a este terceiro tópico (sobre regimes de apuração de crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições) não foi, decididamente, causado por fragilidade na autuação, mas por informação fornecida pela empresa durante a fase de fiscalização, e alterada em sede de impugnação, sendo usada como argumento de defesa ao longo de todo o contencioso para alegar que foi o fisco (ou o julgador) que alterou fundamentação ou critério, quando a grande alteração de rumo foi ensejada pela própria recorrente.

Por isso é necessário, nestes autos, esclarecer de forma até excessivamente reiterada tal questão, para que se evite que a prestação incorreta de informações ao fisco possa operar em benefício do fiscalizado, neste caso ou em outro, futuro.

#### **4. Considerações finais**

Tendo em vista as considerações aqui efetuadas, voto por dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer como receitas de exportação as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus, para efeitos de apuração do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/1996, e para acolher os resultados da segunda e da terceira diligências, e seus efeitos redutores no lançamento.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan