



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 07/05/07

CC02/C01  
Fls. 318

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Márcia Cristina Monteiro Garcia  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 11065.003710/2001-42  
**Recurso n°** 135.154 Voluntário  
**Matéria** Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI  
**Acórdão n°** 201-79.866  
**Sessão de** 08 de dezembro de 2006  
**Recorrente** DISPORT DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** DRJ em Porto Alegre - RS

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 15/05/07  
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.

O cálculo do benefício deve ser realizado com base na receita bruta de exportação do estabelecimento produtor exportador.

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. RECEITAS DE REVENDAS.

As receitas de vendas não integram a receita operacional bruta para efeito de apuração do índice de insumos aplicados em produtos industrializados exportados.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e matérias de embalagem, não podendo ser incluídos em sua base de cálculo os valores dos serviços de industrialização por encomenda.

CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS COMPENSATÓRIOS. SELIC.

Os juros compensatórios, calculados com base na variação da taxa Selic, somente se aplicam à restituição de tributos pagos indevidamente ou a maior.

Recurso provido em parte.

Processo n.º 11065.003710/2001  
Acórdão n.º 201-79.866

ME - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 07/05/01  
Márcia Cristina Moreira Garcia

CC02/C01  
Fls. 319

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

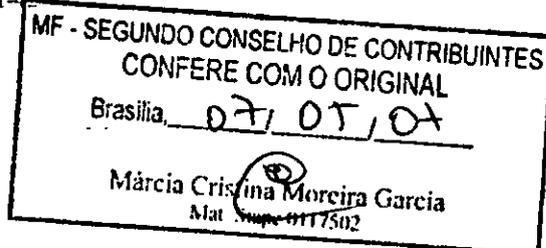
ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso:

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Gileno Gurjão Barreto, Maurício Taveira e Silva, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, José Antonio Francisco e Fabiola Cassiano Keramidas.

Ausente a Conselheira Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente convocada).



## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 272 a 286), apresentado contra o Acórdão n.º 8.249, de 20 de abril de 2006, da DRJ em Porto Alegre - RS (fls. 261 a 269).

Em 12 de dezembro de 2001 a interessada apresentou pedido de ressarcimento de créditos presumidos de IPI (Lei n.º 9.363, de 1996), seguido de pedidos de compensação, relativamente ao terceiro trimestre de 2001.

Com base no parecer da Sacat/Novo Hamburgo de fls. 96 a 99, a Delegacia da Receita Federal deferiu parcialmente o pedido, pelo Despacho de fl. 100, de 3 de junho de 2003.

Segundo a DRF, apuraram-se as seguintes irregularidades na apuração do crédito presumido pela interessada: "*descumprimento, por parte do contribuinte, da legislação pertinente no que se refere a não inclusão no total da Receita Bruta Operacional, da receita com vendas de mercadorias adquiridas e/ou recebidas de terceiros*", e à "*inclusão indevida nos valores das compras da mão-de-obra da industrialização efetuada por outras empresas*".

A DRJ manteve o entendimento, nos seguintes termos:

*"Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. Os valores provenientes da simples revenda de mercadorias devem integrar a receita bruta operacional nos termos da legislação em vigor.*

*Solicitação Indeferida".*

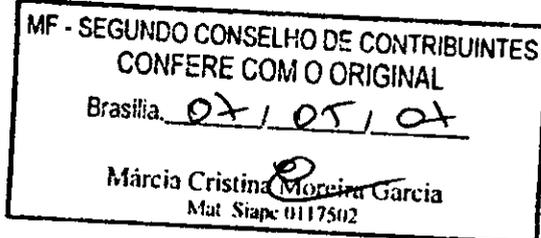
Segundo a DRJ, na receita operacional bruta incluem-se as receitas de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, inclusive a dos comerciais varejistas; serviços de terceiros não podem ser incluídos nas aquisições, por não se tratar de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem; e não há previsão legal para incidência da Selic.

No recurso alegou a interessada que suas atividades dividir-se-iam em dois agentes econômicos: produtor exportador e distribuidor comercial.

Alega que a Lei n.º 9.779, de 1999, não alterou a Lei n.º 9.363, de 1996, e que a apuração centralizada seria mera opção e não poderia prejudicar os contribuintes, pela inclusão das receitas dos estabelecimentos comerciais.

Requeru, ao final, correção monetária e a exclusão das receitas de vendas do total da receita operacional bruta.

É o Relatório.



## Voto

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Relatora

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

De forma geral, adoto os fundamentos do Acórdão n.º 201-77.754, desta 1ª Câmara.

### I - APURAÇÃO CENTRALIZADA - BASE DE CÁLCULO DO INCENTIVO

A questão da apuração centralizada nada tem a ver, em princípio, com a definição da receita operacional da Portaria mencionada, que manda incluir em seu valor o resultado das vendas de mercadorias exportadas, causando artificialmente uma redução do percentual entre receita de exportação e receita bruta a ser aplicado sobre o valor dos insumos adquiridos para produção.

Portanto, a rejeição do conceito de receita bruta contido na Portaria não justifica a conclusão de que a apuração centralizada deva ser afastada.

De fato, a redação original da disposição que instituiu o crédito presumido, contida na MP n.º 674, de 25 de outubro de 1994, definiu como beneficiário do incentivo o "produtor exportador de mercadorias nacionais".

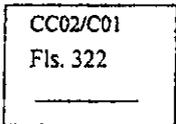
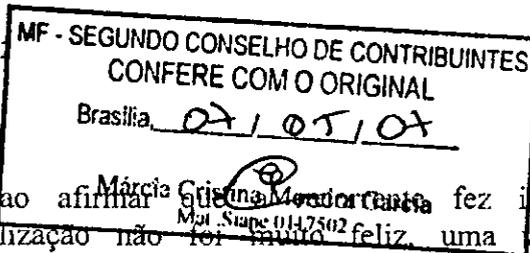
Considerando que os conceitos adotados deveriam ser os da legislação do IPI, cada um dos estabelecimentos industriais ou a eles equiparados de uma empresa representava um titular distinto do incentivo fiscal.

Esta situação permaneceu até a MP n.º 1.484-26, de 24 de outubro de 1996, tendo sido a redação alterada na última reedição da MP, antes de sua conversão na Lei n.º 9.363, de 1996, passando o direito a ser da "empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais".

Portanto, na realidade, a apuração centralizada como opção somente fez sentido até a publicação da MP n.º 1.484-27, de 1996, uma vez que, a partir da última reedição, o titular do incentivo era a pessoa jurídica.

A Portaria MF n.º 93, de 2004, art. 3º, § 12, I, estabelece claramente que a receita operacional bruta é representada pelo "*produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora nos mercados interno e externo*", ficando claro que as receitas relativas às vendas realizadas pelas filiais comerciais de produtos fabricados pela matriz não podem ser excluídas.

Ademais, a referida portaria refere-se à apuração do incentivo pela empresa, que é a única titular do incentivo. Veja-se que a apuração centralizada, antes da alteração da redação já mencionada, pressupunha a existência de mais de um titular do incentivo (mais de um estabelecimento industrial de uma mesma empresa). No caso de existência de um único estabelecimento industrial, não haveria que se falar em apuração centralizada.



De fato, ao afirmar que a Fiscalização não foi feita, a recorrente fez indevidamente a apuração descentralizada, a Fiscalização não foi feita, uma vez que somente há um estabelecimento industrial. Entretanto, foi precisa ao afirmar que a recorrente excluiu indevidamente as receitas das filiais da apuração da receita bruta operacional.

Dessa forma, é preciso verificar as conseqüências dos fatos narrados pela Fiscalização e pela recorrente, pois a apuração descentralizada, efetuada pela interessada, na realidade, pode comportar a utilização de um artifício para reduzir indevidamente o valor da receita bruta, que é o denominador da razão que determina o percentual de utilização dos insumos empregados em produtos exportados.

Essa questão, de extrema relevância, refere-se à exclusão da receita bruta dos valores relativos às vendas realizadas pelas filiais da recorrente de produtos fabricados pelo estabelecimento matriz.

A outra questão, que é pertinente, diz respeito ao fato de a Fiscalização, ao incluir as receitas das filiais, não ter feito distinção relativamente a vendas de produtos de fabricação da própria empresa das relativas a revendas.

Portanto, no presente caso, as duas situações acima descritas podem ocorrer simultaneamente: 1) o estabelecimento matriz (produtor) transfere produtos de sua fabricação para as filiais para que promovam sua venda no mercado interno; e 2) as filiais adquirem, também, produtos de terceiros para revenda.

Segundo o esquema ilustrativo relativo ao que a interessada chamou de "agente econômico I: produtor exportador" (estabelecimento matriz), constante da impugnação (fl. 114), haveriam vendas no mercado interno, que, obviamente, seriam também efetuadas pelas filiais, que são comerciantes atacadistas e varejistas. Ademais, a matriz efetuava vendas de produtos de fabricação própria diretamente a terceiros.

Já segundo o esquema ilustrativo chamado de "agente econômico II" (estabelecimentos filiais), haveriam também aquisições de mercadorias para revenda, atividade que, supõe-se, seria também efetuada pelas filiais.

As duas situações são notoriamente distintas. A receita de venda, pelas filiais, de produtos fabricados pelo estabelecimento matriz compõem o valor da receita bruta operacional da empresa. O fato de não haver venda na operação de transferência física entre o estabelecimento produtor e o comercial não implica que o valor total das vendas desses produtos pelos estabelecimentos não produtores deva ser excluído da receita bruta.

Repita-se que o critério adotado pela recorrente causou distorção na apuração do percentual dos insumos utilizados nos produtos exportados, uma vez que parte dos insumos adquiridos foi utilizada na fabricação dos produtos de fabricação própria vendidos pelas filiais.

A apuração feita pela recorrente, portanto, está completamente incorreta, pois pretende excluir o valor das vendas realizadas pelas filiais de produtos de industrialização da matriz do denominador relativo à razão do percentual de apuração a ser aplicado sobre o valor das aquisições e manter no numerador o total das aquisições, incluindo as receitas relativas a insumos utilizados na fabricação dos produtos vendidos pelas filiais.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 09/10/07  
Márcia Cristina Moreira Garcia

Relativamente às receitas de vendas, é inegável que a sua inclusão no valor total da receita bruta, da forma originalmente determinada pela Portaria MF nº 38, de 1997, também causa distorções na apuração do percentual, de forma desfavorável ao contribuinte.

A razão entre receita de exportação e receita bruta tem o claro objetivo de apurar o percentual dos insumos que são utilizados em produtos exportados. Dessa forma, a receita bruta somente poderia referir-se à receita de vendas de produtos fabricados com os insumos. A inclusão da receita de vendas diminui artificialmente o percentual, de forma injustificada.

Nesse ponto, a Portaria MF nº 93, de 2004, art. 3º, § 12, I, alterou corretamente a definição do percentual, deixando claro que a razão deve incluir no denominador apenas a receita bruta de produtos industrializados pela pessoa jurídica.

Portanto, em relação às vendas efetuadas pelas filiais, se, de um lado, devem ser incluídas as receitas de vendas de produtos de fabricação própria, de outro devem ser excluídas as receitas de venda.

## 2 - RECEITA OPERACIONAL BRUTA

Trata-se de discussão merecedora de cuidadoso exame. Acerca do tema ora examinado estabelece a Lei nº 9.363/96:

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

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.*

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

*§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.*

*§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.*

*§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.”*

*JM*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 07/10/07  
Márcia Cristina Moreira Garcia

CC02/C01  
Fls. 324

É claro o referido dispositivo legal ao outorgar o benefício a qualquer estabelecimento que produza e exporte bens. Dessa forma, a centralização reivindicada pelo Fisco apenas deverá ocorrer na hipótese de mais de um estabelecimento produtor exportador, o que não ocorre no caso em tela, sendo cediço que as filiais da recorrente não o são. Não há, portanto, que se falar em centralização no tema ora examinado.

Aliás, a própria Fazenda Pública, na Portaria nº 93, de 27/04/2004, permite que o cálculo do crédito presumido de IPI seja efetuado nos exatos termos em que a recorrente procedeu, isto é, com a segregação de estabelecimentos dentro de uma mesma pessoa jurídica. Isso porque, além de definir Receita Operacional Bruta e Receita Bruta de Exportação, vislumbra a possibilidade de utilização dos créditos apurados, por outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, para efeito de dedução do valor do IPI devido nas operações de mercado interno. Vejamos:

*“Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

(...)

§ 12. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

*I - receita operacional bruta, o produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora nos mercados interno e externo;*

*II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora;*

*III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.*

(...)

*Art. 4º O crédito presumido será utilizado pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica produtora e exportadora para dedução do valor do IPI devido nas vendas para o mercado interno.*

*§ 1º O crédito presumido, apurado pelo estabelecimento matriz, que não for por ele utilizado, poderá ser transferido para qualquer outro estabelecimento industrial ou equiparado a industrial da pessoa jurídica para efeito de dedução do valor do IPI devido nas operações de mercado interno.*

(...)”.

Restando clara a correção da postura adotada pela recorrente, no tocante à extensão do benefício concedido pela Lei nº 9.363/96, nesse ponto, deve ser dado provimento ao recurso.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02/05/07  
Márcia Cristina Moreira Garcia

### 3 - SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Outra questão é que diz respeito à inclusão, na base de cálculo do incentivo, do valor pago pela recorrente pelos serviços de industrialização prestados em regime de encomenda, segundo descrição do Termo de Verificação Fiscal. A conclusão da Fiscalização tomou por base o Código Fiscal da Operação (CFOP) 1.13, indicado nos demonstrativos apresentados pela interessada como relativos a "industrialização efetuada por outras empresas".

Na impugnação a interessada alegou que a conclusão da Fiscalização fora equivocada e que o valor excluído da base de cálculo do incentivo referir-se-ia exclusivamente às aquisições previstas no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996. Entretanto, a interessada não justificou a alegação, nem apresentou documentação que a comprovasse.

De fato, é inadmissível a inclusão dos serviços de industrialização por encomendas na base de cálculo do incentivo.

A matéria-prima, na remessa para industrialização, não sofre alteração de valor. No processo de industrialização o valor da prestação de serviços se incorpora ao valor do produto acabado e não ao da matéria-prima.

Embora se possa alegar que sobre o serviço incidem as contribuições que deram origem ao incentivo, não se trata de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, cujos valores são os únicos a integrarem a base de cálculo do crédito presumido, por expressa disposição legal.

Não se trata de matéria a ser resolvida por interpretação extensiva, uma vez que a lei é claríssima ao restringir as aquisições que dão direito ao incentivo. Nem tampouco é admissível a integração por aplicação de analogia, uma vez que a questão está claramente regulada por lei, que restringiu de forma clara e inequívoca o direito ao crédito.

Portanto, considerar que se outra hipótese de fato houvesse ocorrido, em vez da que realmente ocorreu, para concluir que se trata de situações equivalentes é tomar o lugar do legislador, o que é completamente inadmissível.

### 4 - TAXA SELIC

Em relação aos juros, esclareça-se que, a partir de 1995, não existe mais correção monetária, nem mesmo para os indébitos, que estão sujeitos à atualização por juros compensatórios, calculados pela taxa Selic.

A incidência de juros compensatórios, por sua vez, não poderia ser aplicada aos créditos de IPI, uma vez que incidem somente na hipótese de retenção consentida de capital alheio. No caso de indébito, embora possa ocorrer recolhimento indevido por culpa exclusiva do sujeito passivo, a exceção da incidência de juros compensatórios se dá por expressa disposição legal, que não se aplica ao caso do crédito presumido de IPI.

### 5 - DISPOSITIVO

Com essas considerações, voto por dar provimento parcial ao recurso para admitir a exclusão da receita bruta operacional no cálculo do percentual a ser aplicado sobre o valor dos insumos adquiridos para industrialização, unicamente dos valores comprovados das

Processo n.º 11065.003710/2001-42  
Acórdão n.º 201-79.866

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 07/05/07  
Márcia Cristina Moreira Garcia  
CNPJ nº 07.177.502

CC02/C01  
Fls. 326

revendas de mercadorias de fabricação de terceiros, adquiridas pelas filiais da recorrente (mercadorias adquiridas para revenda).

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 2006.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES