



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11543.001294/00-12
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.923 – 3ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2019
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI
Recorrente A D M EXPORTADORA E IMPORTADORA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. APURAÇÃO DESCENTRALIZADA. EMPRESA QUE EFETUA TRANSFERÊNCIAS DE PRODUÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS PARA COMERCIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Empresa que possui diversos estabelecimentos produtores, e que efetua transferências da produção (produtos acabados) entre estabelecimentos, seja para exportação ou para comercialização no mercado interno, deve proceder à apuração do crédito presumido do IPI centralizada na matriz.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 204-002173, proferido em sessão do dia 27/02/2007, o qual possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

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

*CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. APURAÇÃO
DESCENTRALIZADA. EMPRESA QUE EFETUA
TRANSFERÊNCIAS DE PRODUÇÃO ENTRE
ESTABELECIMENTOS PARA COMERCIALIZAÇÃO.
IMPOSSIBILIDADE.*

Empresa que possui diversos estabelecimentos produtores, e que efetua transferências da produção (produtos acabados) entre estabelecimentos, seja para exportação ou para comercialização no mercado interno, deve proceder à apuração do crédito presumido do IPI centralizada na matriz.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quarta câmara do segundo conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Apesar de ter sido proferido em sessão de 27/02/2007, o acórdão recorrido somente foi formalizado em 06/01/2015, por meio de relator nomeado ad hoc, em face do relator original ter deixado o colegiado sem que tenha formalizado o seu voto. Por sua vez a relatora ad hoc tentou refletir o entendimento da turma que por unanimidade negou provimento ao recurso voluntário apresentado pelo contribuinte.

O contribuinte apresentou embargos de declaração solicitando o cancelamento de referido acórdão. Alegou questões regimentais, pois o acórdão foi formalizado mais de oito anos da sessão de julgamento, cuja relatora ad hoc sequer teria feito parte do julgamento original. Os embargos foram rejeitados por despacho do então Presidente Substituto da 3ª Seção do CARF, e-fls. 700/701.

Em seu recurso especial o contribuinte suscita 3 matérias: 1) nulidade do acórdão recorrido; 2) possibilidade de apuração descentralizada do crédito presumido de IPI e 3) possibilidade de apuração de crédito presumido de IPI nas aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

O recurso especial somente teve seguimento em relação à matéria do item 2: possibilidade de apuração descentralizada do crédito presumido de IPI. O contribuinte apresentou agravo, os quais foram rejeitados pelo Presidente do CARF, e-fls. 867/869.

Quanto à matéria admitida é importante ressaltar que o contribuinte efetuou a apuração descentralizada do crédito presumido de IPI. Assim, pelo fato do estabelecimento produtor ter efetuado transferências dos produtos acabados para outros estabelecimentos da mesma firma, para comercialização no mercado interno, referido crédito foi indeferido em face de que o inc. II do art. 6º da IN SRF nº 103/97 determinava que, nesses casos, a apuração do crédito presumido deveria ser efetuado de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

Em contrarrazões a Fazenda Nacional pede o improvimento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Como visto a matéria divergente devolvida à apreciação deste colegiado é quanto à possibilidade de apuração descentralizada do crédito presumido de IPI, quando o produtor exportador transfere parte de sua produção a estabelecimentos da mesma firma para sua venda no mercado interno. O acórdão recorrido concluiu pela necessidade da apuração centralizada nos termos do inc. II do art. 6º da IN SRF nº 103/97. Por sua vez, o contribuinte e

os acórdãos paradigmas defende que referida IN teria extrapolado o limite estabelecido pela Lei nº 9.363/96.

Estou plenamente de acordo com o acórdão recorrido. Utilizo como razão de decidir o voto vencido do ex-conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no acórdão paradigma nº 9303-001455, abaixo transcrito, o qual no meu ver exaure toda a argumentação de maneira muito didática:

(...)

A teor do relatado, a matéria trazida a debate cinge-se à questão da apuração descentralizada do crédito presumido de IPI quando o industrial exportador transfere parte de sua produção a outro estabelecimento da mesma firma, e, também, a da atualização do crédito pela taxa Selic.

A meu sentir, o deslinde da questão relativa à apuração do crédito é muito simples, por demais simples eu diria. Para tanto, basta entender a metodologia de cálculo do benefício, e, com isso, tem-se a certeza se a apuração, no caso dos autos, poderia haver sido feita de forma descentralizada, como defendeu a reclamante.

A Lei 9.363/1996 instituiu o benefício e deu as diretrizes, inclusive a metodologia a ser utilizada no cálculo do valor a ressarcir, conforme se verifica da norma inserta no art. 2º desse diploma legal, abaixo transcrita.

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.

A periodicidade inicial de apuração do crédito era anual, posteriormente passou a ser trimestral, como no período objeto destes autos.

Partindo da metodologia dada no dispositivo legal acima, encontrar o valor do crédito a que o estabelecimento tem direito não demanda maiores dificuldades. Primeiro calcula-se o total das receitas de exportação do período, em seguida, calcula-se a receita operacional bruta do trimestre. Dividindo a receita de exportação pela receita operacional bruta, encontra-se o índice a ser aplicado ao total das aquisições, nesse trimestre, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para se encontrar a base de cálculo do crédito presumido. Esse índice faz presumir que o gasto com matérias-primas, produtos intermediários e material de

embalagem utilizadas nas mercadorias exportadas está para as Receitas de Exportação, assim como o total dos gastos com esses insumos está para a Receita Operacional Bruta do estabelecimento (receitas decorrentes da venda da produção do estabelecimento).

Encontrada a base de cálculo, é só multiplicá-la pelo percentual (5,37%) estabelecido no § 1º do art. 2º acima transcrito, para se chegar ao valor do crédito a que o produtor exportador faz jus.

Para melhor compreensão do aqui tratado, vejamos o seguinte caso hipotético, que, mutatis mutandis, aplica-se ao caso concreto sob análise.

Suponha que, em determinado período de apuração, a Receita de exportação do Estabelecimento industrial exportador tenha sido de R\$ 10.000.000,00, e que a Receita Operacional Bruta desse período tenha alcançado R\$ 20.000.000,00, assim composta: R\$ 10.000.000,00 referente às vendas para o exterior e R\$ 10.000.000,00 referente à vendas no mercado interno. O total das aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem, do período, foi de R\$ 5.000.000,00. Aplicando a metodologia de cálculo determinada na lei, tem-se que a relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta é de 50% ou 0,5 (R\$ 10.000.000,00 :- R\$ 20.000.000,00). Aplicando-se esse índice sobre o total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, no exemplo dado, R\$ 5.000.000,00 encontra-se a base de cálculo crédito presumido, que é igual a R\$ 2.500.000,00 (R\$ 5.000.000,00 X 0,5 = R\$ 2.500.000,00). Por último, para se chegar ao valor do crédito a que o industrial exportador tem direito, basta aplicar a essa base de cálculo a alíquota de 5,37% determinada na lei. Em números temos: R\$ 2.500.000,00 X 5,37% = **R\$ 134.250,00**.

Analisando os números, verifica-se que a produção obtida a partir desses insumos adquiridos pelo estabelecimento industrial exportador gerou Receita Operacional Bruta de R\$ 20.000.000,00, sendo que a metade deste montante é decorrente de receitas de exportações, com isso, presume-se que metade das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem foi utilizada nas mercadorias exportadas. Essa presunção decorre da metodologia de cálculo trazida na lei concessiva do benefício, e vale para qualquer caso concreto. Em outras palavras, a apropriação dos gastos com matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, entre a produção de mercadorias exportadas e mercadorias vendidas no mercado interno, é diretamente proporcional à receita de exportação dividida pelo valor total das vendas (mercado externo e interno) da produção do estabelecimento no período.

Todavia, se parte da produção for transferida para outro estabelecimento da mesma sociedade empresária, para revenda no mercado interno, essa proporção trazida na lei fica totalmente distorcida. No caso a relação entre o gasto de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e a receita decorrente do produto da venda da produção do estabelecimento fica alterada por essa transferência de parte da produção. A receita operacional bruta que balizava a relação entre o gasto com insumo e a receita gerada com a venda da produção das mercadorias deixa de refletir a realidade e distorce totalmente o cálculo do benefício.

Para melhor entendimento, partamos dos dados do exemplo acima, alterando a Receita Operacional Bruta em decorrência da transferência de parte da produção para ser comercializada por outro estabelecimento da mesma firma.

Receita de exportação do estabelecimento industrial exportador R\$ 10.000.000,00.

Transferência de metade da produção para comercialização interna por outro estabelecimento da mesma firma, o que resulta em zero de receita de venda no mercado interno. Com isso, a Receita Operacional Bruta é igual a Receita de Exportação. CR\$ 10.000.000,00 = Receita de vendas para o mercado externo, posto que a produção destinada a vendas no mercado interno foi transferida para outro estabelecimento).

Total das aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem, do período, foi de R\$ 5.000.000,00.

Aplicando a metodologia de cálculo determinada por lei, tem-se que a relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta é de 100% ou 1 (R\$ 10.000.000,00 + R\$ 10.000.000,00). Aplicando-se esse índice sobre o total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, no exemplo dado, R\$ 5.000.000,00 encontra-se a base de cálculo crédito presumido, que é igual a R\$ 5.000.000,00 (R\$ 5.000.000,00 X 1). Por último, para se chegar ao valor do crédito a que o industrial exportador tem direito, basta aplicar a essa base de cálculo a alíquota de 5,37% determinada na lei. Em números temos: R\$ 5.000.000,00 X 5,37% = R\$ 268.500,00.

Como se pode observar, a sistemática de proporções presumidas na lei para o cálculo do crédito presumido é totalmente desfigurada quando o estabelecimento industrial exportador transfere parte de sua produção para ser comercializada por outro estabelecimento, com isso, não lhe é lícito, nesse caso, apurar o crédito presumido de forma descentralizada.

Observe-se que essa interpretação não está criando qualquer restrição à fruição do benefício por parte do industrial exportador, mas tão-somente, atendo-se à metodologia de cálculo baseada na proporção entre as receitas de exportação e a operacional bruta, bem como entre estas e a apropriação dos gastos com os insumos.

Diante do exposto, não se pode negar que a Instrução Normativa, ao dispor que não se pode apurar descentralizadamente o crédito presumido do IPI quando o industrial exportador transferir parte de sua produção interna a outro estabelecimento, está apenas traduzindo a metodologia da norma para que ela seja aplicada para atender a vontade do legislador.

Em resumo, a recorrente, ao transferir parte de sua produção para ser comercializada no mercado interno por outro estabelecimento da mesma firma, de fato, inviabilizou a apuração do crédito presumido de forma descentralizada, posto que impediu qualquer possibilidade de se calcular, de maneira válida as relações entre as receitas de exportação e a operacional bruta, bem como sobre estas e a individualização da apropriação das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na produção das mercadorias exportadas.

No caso presente, a Fiscalização não suprimiu nem restringiu o direito da autuada ao crédito presumido, até porque não o poderia fazer. mas em cumprimento às normas regulamentadoras desse benefício, glosou a utilização o crédito, já que a contribuinte não atendia as condições para fruição do crédito, nos termos pretendidos.

Esclareça-se, por oportuno, que a lei instituidora do benefício, delega, em seu artigo 6º, ao Ministro da Fazenda a regulamentação do benefício, nos termos seguintes:

Art. 6º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.

Para cumprir o determinado nesse dispositivo legal, o Sr. Ministro da Fazenda baixou a Portaria nº 129/1995, posteriormente, a 38/97 onde estabelece as regras para fruição do crédito. Além disso, autoriza a Secretaria da Receita Federal a expedir normas complementares, necessárias à implementação do disposto naquelas Portarias. O que é feito por meio da Instrução Normativa SRF nº 103/1997, cujo artigo 6º dá a interpretação comentada linhas acima, de que o crédito presumido deverá ser apurado de forma centralizada, na matriz, sempre que os produtos forem exportados por intermédio de estabelecimento diferente daquele que os produziu ou que o estabelecimento produtor e exportador transferir, para outro estabelecimento, parte de sua produção para comercialização no mercado interno.

De outro lado, não se pode olvidar que a própria lei concessiva do incentivo delegou sua regulamentação Poder Executivo. Assim, se o contribuinte não cumpre as determinações contidas em ato normativo emanado da autoridade competente, o resultado é o indeferimento do crédito pleiteado.

Por derradeiro, cabe ressaltar que referida IN SRF 103/97 não extrapolou os limites estabelecidos em lei, porquanto as condições nela previstas vieram, tão-somente, atender as determinações dadas pelo artigo 2º da Lei concessiva do benefício.

Não se alegue que a atribuição à Receita Federal da competência para editar essa instrução normativa, na qual seriam indicadas as condições para o gozo do benefício, seria inconstitucional ou ilegal, pois, a possibilidade de deslegalização ou de degradação do grau hierárquico encontra limites constitucionais nas matérias constitucionalmente reservadas à lei.

A Constituição Federal, no tocante aos incentivos fiscais, só exige lei em sentido estrito, para sua concessão, nada dispondo sobre as condições a serem exigidas para a fruição e gozo. Por seu turno, o CTN, no artigo 97, onde elenca as matérias reservadas a lei, em sentido estrito, não menciona as condições para fruição dos incentivos fiscais. Com isso, tem-se que somente a concessão dos benéficos é reservada à lei em sentido estrito, a regulamentação não. Assim, se não existir reserva material de lei, pode o legislador atribuir à administração competência para disciplinar, por meio de ato normativo próprio, tais matérias. O que, na hipótese dos autos, veio a fazer por meio da IN SRF nº 103/1997.

A deslegalização em matéria tributária não é novidade em nossos tribunais, o STF, no julgamento do RE nº 140.699-1/Pernambuco, com base no excelente voto do Ministro limar Galvão, julgou-a constitucional.

(...)

Processo nº 11543.001294/00-12
Acórdão n.º **9303-007.923**

CSRF-T3
Fl. 9

O voto do ex-Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, acima transcrito, tratou de maneira brilhante a matéria. O exemplo numérico dado é definitivo, pois é evidente que não cabe ao contribuinte, beneficiário do incentivo, o poder de inflá-lo por meios artificiosos.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal