



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15169.000135/2015-14  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** **3302-007.789 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de novembro de 2019  
**Embargante** COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/1998 a 30/06/1998

**EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OBSCURIDADE EXISTENTE.**

Merecem ser providos os aclaratórios, porém sem efeitos infringentes, uma vez que existe obscuridade no acórdão embargado a ser aclarada mediante expedição de nova fundamentação, decisão e ementa a integrar o acórdão embargado.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/04/1998 a 30/06/1998

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS RECEBIDOS EM TRANSFERÊNCIA.**

O valor dos insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento da mesma empresa, o qual postula o ressarcimento, desde que não aproveitado por aquele que transfere, entra no cálculo do benefício a que alude a Lei nº 9.363/96, uma vez comprovada sua utilização nos produtos exportados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração para sanear a obscuridade, sem, contudo, imprimir-lhes efeitos infringentes, nos termos do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

## Relatório

Reporto-me ao relato do despacho em embargos, de 07/03/2019, quando da admissão dos aclaratórios pelo Presidente da 3ª Câmara / 3ª Seção:

Trata-se de **embargos de declaração** opostos em tempo hábil pelo contribuinte em face do Acórdão n.º 202-18.197, de 19 de julho de 2007, **sob os pressupostos regimentais da contradição e da obscuridade**.

Esclareço de antemão que **este processo n.º 15169.000135/2015-14 foi formalizado para efetuar a reconstituição do processo original n.º 13982.000781/99-72, que foi extraviado**, aparentemente, na ocasião da extinção dos Conselhos de Contribuintes e implantação do CARF, conforme defluiu da Portaria 3ª SEÇÃO/CARF n.º 02, de 30 de junho de 2015 (fl. 02).

Por tal motivo é que no Acórdão embargado consta o número do processo extraviado e não o número deste processo.

Segundo a embargante, houve **contradição ou obscuridade porque o colegiado adotou falsa premissa e decidiu matéria que não estaria sendo discutida no processo**.

Alega a embargante que **no julgamento de seu primeiro recurso voluntário**, efetuado por meio do Acórdão n.º 202-16.315 (fls. 1584 e ss), **o colegiado reconheceu seu direito de apurar o crédito presumido de IPI de forma descentralizada**, tendo o processo sido enviado à origem para que a fiscalização analisasse o mérito do pedido.

Entretanto, **no segundo julgamento**, efetuado por meio do Acórdão n.º 202-18.197, **o relator tomou como premissa que a apuração tinha sido feita de forma centralizada e decidiu que os insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento, poderiam integrar a apuração do crédito presumido do estabelecimento que recebeu a transferência, uma vez que eles não teriam integrado o cálculo do crédito apurado pelo estabelecimento remetente**.

Com isso, a defesa entende que **o colegiado não se manifestou sobre dois pontos controvertidos no processo**, quais sejam: a) inexistência de obrigatoriedade de exclusão da base de cálculo do crédito presumido de parcela proporcional à produção do estabelecimento transferida para outros estabelecimentos para comercialização no mercado interno; e b) como a base de cálculo do crédito presumido é o custo, o crédito presumido não é afetado pela transferência de parte da produção para outros estabelecimentos.

No juízo de admissibilidade consta:

A leitura dos embargos de declaração do contribuinte, do Acórdão embargado e do segundo recurso voluntário apresentado em 2007 (fls. 1546/1580), revela que assiste razão à embargante.

No recurso voluntário, mais especificamente às fls. 1555/1566, em **nove páginas de alegações** o contribuinte apresentou uma série de razões para sustentar a impossibilidade legal da exclusão efetuada pelo fisco, mas o Acórdão recorrido, em apenas **um parágrafo** decidiu a questão concordando parcialmente com as glosas, nos casos em que houvesse prova de que o valor dos insumos aplicados nos produtos transferidos tiver sido considerado no cálculo do crédito presumido do estabelecimento remetente.

Portanto, está perfeitamente caracterizado o erro de premissa no Acórdão embargado (ter considerado que a apuração foi centralizada, quando na verdade foi descentralizada) e também a omissão na apreciação de argumentos de defesa, pois a glosa efetuada pela fiscalização foi mantida parcialmente sem que o contribuinte tivesse uma resposta, ao menos, para o argumento de inexistência de obrigatoriedade de fazer a exclusão pretendida pela fiscalização.

O Relatório precisa ser robustecido com os elementos que circundam a controvérsia relativa à matéria no acórdão embargado e no respectivo recurso voluntário:

Ementa:

(...) INSUMOS RECEBIDOS EM TRANSFERÊNCIA.

O valor dos insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento da mesma empresa, o qual postula o ressarcimento, desde que não aproveitado por aquele que transfere, entra no cálculo do benefício a que alude a Lei n.º 9.363/96, uma vez comprovada sua utilização nos produtos exportados, e desde que atenda ao disposto nesta decisão. (...)

Decisão:

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos: (...) e b) em dar provimento não só para reconhecer o direito de incluir o valor das exportações de produtos NT na receita de exportação, para fins de apuração do coeficiente de exportação, mas também o direito de incluir o valor das transferências de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa no cálculo do crédito presumido, desde que tais insumos atendam aos fundamentos desta decisão; (...)

Voto:

**Inclusão no cálculo dos insumos utilizados em produtos transferidos a outros estabelecimentos da mesma empresa**

Consoante entendimento do Egrégio Conselho de contribuintes, como não houve utilização do valor destes insumos pelos outros estabelecimentos, eis que a apuração é feita de forma centralizada, voto no sentido de incluir no cômputo do crédito presumido o valor destes insumos, utilizados na produção de bens transferidos, e desde que atenda ao disposto nesta decisão.

*"RV 111317 IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. TRANSFERÊNCIAS.*

*O valor dos insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento da mesma empresa, o qual postula o ressarcimento, desde que não aproveitado por aquele que transfere, entra no cálculo do benefício a que*

*alude a Lei 9.363/96, uma vez comprovada sua utilização nos produtos exportados.*

*RV 107894 CENTRALIZAÇÃO - O requerimento do incentivo fiscal previsto na Medida Provisória n.º 1.484 pode ser feito de forma centralizada, podendo ser incluídos os valores de matérias-primas adquiridas por uma filial e posteriormente transferidos para o estabelecimento matriz."*

Recurso voluntário:

**EXCLUSÃO ILEGAL DE VALORES RELATIVOS A TRANSFERÊNCIA DE PARTE DA PRODUÇÃO PARA OUTROS ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA:**

(...) Portanto, não procede a informação de que o contribuinte não provou que os produtos transferidos de uma unidade produtora e exportadora para outra não foram considerados no cálculo do estabelecimento destinatário, não podendo, portanto, tal afirmação servir como pretexto para justificar a glosa de custos perpetrada pela fiscalização.

A decisão recorrida, em vez de enfrentar o mérito das fartas provas apresentadas pela recorrente no sentido de não computou o valor dos produtos transferidos no cálculo do benefício da unidade de destino, mantém-se no campo das hipóteses, referendado as especulações da fiscalização no sentido de que em tese a não exclusão poderia ensejar no aproveitamento em duplicidade do valor dos insumos.

Observe-se que a recorrente para afastar qualquer dúvida a este respeito, instruiu a sua manifestação de inconformidade com farta e detalhada documentação, através da qual prova irrefutavelmente que não incluiu o valor dos produtos transferidos no cálculo do benefício da unidade de destino. Estas provas não foram infirmadas pela decisão recorrida e, por esta razão, devem ser aceitas como verdadeiras, operando-se a preclusão em relação a esta matéria.

Contudo, para esclarecimento aos ilustres Conselheiros cabe aduzir que a requerente apresentou sob forma de anexo a sua manifestação de inconformidade fluxogramas das operações que envolvem a compra da matéria-prima, o seu processamento e respectiva contabilização, que revelam de forma inofismável, em adição a todas as informações já carreadas aos autos, que a requerente não considerou no custo utilizado como base de cálculo do crédito presumido do IPI na unidade de destino qualquer valor relativo a produtos transferidos. Para corroborar as informações apresentadas nos fluxogramas, anexou o razão das contas contábeis que consignam os registros das transferências.

**O Fluxograma 1** (vide **ANEXO I da manifestação de inconformidade**) demonstra o fluxo da produção e respectiva contabilização na unidade produtora e exportadora de origem, ou seja, o emitente das transferências. Note-se que os produtos resultantes do abate de suínos e aves e da industrialização de frutas são contabilizados como estoques de produtos em elaboração e acabados.

**O Fluxograma 2** (vide **ANEXO II da manifestação de inconformidade**) demonstra o fluxo das operações nas unidades de destino das transferências, quando se trata de estabelecimento produtor. Note-se que as notas fiscais de transferências são contabilizadas em contas de estoques de produtos acabados, como evidenciam os documentos acostados nos anexos seguintes.

**O Fluxograma 3** (vide **ANEXO III da manifestação de inconformidade**) demonstra o fluxo das operações nas unidades de destino quando se trata de estabelecimentos comerciais.

No **ANEXO IV da manifestação de inconformidade**, apresentou-se o razão contábil da conta "Matéria-prima" das respectivas unidades produtoras e exportadoras, na qual são lançadas todas as aquisições de matérias primas. Referidas contas registram também as baixas efetuadas para custeio da produção do período.

No **ANEXO V**, apresentou-se razão contábil da conta "Matéria-prima", pertencente ao grupo "Custos Variáveis" (custeio da produção), que consigna os registros de baixa da conta estoques de matéria-prima (Anexo IV), para o custeio da produção do mês. **Note-se que são os valores registrados nestas contas, ou seja, as baixas aquisições de matérias-primas da própria unidade que serviram de base de cálculo para o crédito presumido do IPI, conforme planilhas de fls. 02 a 05.**

**Observe-se que nestas contas não estão registrados quaisquer valores relativos a transferências recebidas de outras unidades produtoras e exportadoras.**

No ANEXO VI, apresentou-se o razão contábil das contas de "Transferência p/produtos em Elaboração" (conta redutora do grupo custeio da produção) e "Estoque de Produtos em Elaboração", que consignam os registros de transferências dos custos relativos aos produtos em elaboração para a conta "Estoque de Produtos em Elaboração".

No ANEXO VII, apresentou-se o razão contábil da conta "Estoques de Produtos Acabados" das respectivas unidades produtoras e exportadoras, que consignam os registros de transferência dos custos relativos aos produtos acabados no período (D - Estoques e produtos acabados C - Estoque de produtos em elaboração), bem assim as notas fiscais relativas às transferências de produtos recebidos de outras unidades produtoras e exportadoras.

**Note-se que as notas fiscais de transferências de produtos são contabilizadas diretamente na conta estoques de produtos acabados na unidade de destino.** Isto significa que referidas notas fiscais não transitam pela conta "Matéria-prima" do grupo "custeio da produção", que serviu de base de cálculo para o crédito presumido da respectiva unidade produtora e exportadora, conforme planilhas de fls. 02 a 05.

Portanto, os custos relativos as transferências de produtos, não foram computados na base de cálculo do crédito presumido da unidade de destino.

No ANEXO VIII, apresentou-se amostragem das notas fiscais de transferências de uma unidade produtora e exportadora para outra, cujos registros contábeis foram efetuados na conta "estoques de produtos acabados" na unidade de destino (vide registros das notas fiscais no razão contábil acostado no Anexo VII da manifestação de inconformidade).

Portanto, no presente caso são insubsistentes as exclusões dos custos de matérias primas, material de embalagem e produtos intermediários aplicados em produtos transferidos para outros estabelecimentos, tendo em vista que: i) não há lei que prevê ou exige tal exclusão e, ii) a requerente não incluiu no cálculo do crédito presumido do IPI das unidades de destino das transferências qualquer custo relativo a produtos recebidos em operação de transferência de outras 20

unidades. Os documentos acostados aos autos confirmam irrefutavelmente a assertiva.

A despeito, disso convém aqui refutar a afirmação da decisão recorrida no sentido de que "os demonstrativos e fluxogramas apresentados com a impugnação não desmentem o critério de cálculo da Fiscalização".

É que todo o exaustivo trabalho preparado pela recorrente não foi com o objetivo de discutir o mérito do critério de cálculo utilizado pela fiscalização para determinar o valor do custo, que segundo a sua ótica teria que ser excluído da base de cálculo do incentivo. O objetivo desse trabalho foi demonstrar a lisura do procedimento adotado pelo contribuinte e, sobretudo, provar, como de fato provou, que não inclui o valor dos produtos transferidos para outros estabelecimentos no cálculo do incentivo na unidade de destino. Este é o verdadeiro objetivo das provas produzidas pela autora, sobre as quais a DRJ se manteve silente.

Por fim e por cautela, se acaso se entendesse quê de fato era exigível a exclusão de custos proporcional às transferências, o que se admite apenas para argumentar, os mesmos documentos acostados nos anexos acima referidos demonstram que o trabalho da fiscalização é incorreto posto que os custos excluídos em uma unidade deveriam ser computados na unidade produtora e exportadora de destino. Tal procedimento, segundo se evidencia nos relatórios que integram a Informação Fiscal não foi observado. Desse modo, na hipótese remota de serem acolhidas as exclusões efetuadas pela fiscalização, os cálculos devem ser revistos para incluir na filial de destino os valores que foram excluídos na unidade de origem.

Destarte, seja por qualquer ângulo que se analise a questão, a decisão recorrida merece ser revista. É o que desde já se requer.

## Voto

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, os embargos declaratórios merecem ser apreciados.

Consoante relatado, os pressupostos para o recurso são contradição e obscuridade<sup>1</sup>, todavia, ao final são apontadas omissões da decisão embargada: a) inexistência de obrigatoriedade de exclusão da base de cálculo do crédito presumido de parcela proporcional à produção do estabelecimento transferida para outros estabelecimentos para comercialização no

---

<sup>1</sup> O relator tomou como premissa que a apuração tinha sido feita de forma centralizada e decidiu que os insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento, poderiam integrar a apuração do crédito presumido do estabelecimento que recebeu a transferência, uma vez que eles não teriam integrado o cálculo do crédito apurado pelo estabelecimento remetente.

mercado interno; e b) como a base de cálculo do crédito presumido é o custo, o crédito presumido não é afetado pela transferência de parte da produção para outros estabelecimentos.

Ao meu sentir, embora o e. relator tenha, de fato, apontado equivocadamente a centralização da apuração do crédito presumido de IPI, gerando obscuridade no acórdão, que precisa ser retificada, uma vez que o primeiro acórdão no contencioso foi justamente para solucionar essa questão em prol da descentralização, ele respondeu, indiretamente, as apontadas omissões supra.

Nota-se que **a resposta é negativa para a questão a)** inexistência de obrigatoriedade de exclusão da base de cálculo do crédito presumido de parcela proporcional à produção do estabelecimento transferida para outros estabelecimentos para comercialização no mercado interno, porquanto a entrada no cálculo do benefício a que alude a Lei 9.363/96, de produção do estabelecimento transferida para outros estabelecimentos, só é legítima *desde que não aproveitado por aquele que transfere e uma vez comprovada sua utilização nos produtos exportados*. É o que se infere da ementa e do aresto trazido no corpo da decisão:

Ementa:

(...) INSUMOS RECEBIDOS EM TRANSFERÊNCIA.

O valor dos insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento da mesma empresa, o qual postula o ressarcimento, desde que não aproveitado por aquele que transfere, entra no cálculo do benefício a que alude a Lei nº 9.363/96, uma vez comprovada sua utilização nos produtos exportados, e desde que atenda ao disposto nesta decisão. (...)

Aresto:

RV 111317 IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. TRANSFERÊNCIAS.

O valor dos insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento da mesma empresa, o qual postula o ressarcimento, desde que não aproveitado por aquele que transfere, entra no cálculo do benefício a que alude a Lei 9.363/96, uma vez comprovada sua utilização nos produtos exportados.

**Para a questão b)** como a base de cálculo do crédito presumido é o custo, o crédito presumido não é afetado pela transferência de parte da produção para outros estabelecimentos, **a resposta também é negativa**, pois há preocupação do e. relator com o *aproveitamento, ou não, do valor dos insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento da mesma empresa*. Essa inferência está clara também na ementa e aresto supra declinados.

Dito isso, **não há omissões a serem supridas**, porém **cumpram-se sim retificar o acórdão para esclarecer a obscuridade acerca da centralização da apuração do crédito presumido de IPI**, uma vez que o primeiro acórdão no contencioso foi justamente para solucionar essa questão em prol da descentralização. Penso que **não é caso de contradição entre as premissas e a conclusão do acórdão**, nos termos previstos no art. 65 do RICARF, pois a centralização da apuração do crédito presumido de IPI, constante da premissa, não necessariamente contradiz a conclusão do acórdão, que foi pelo reconhecimento do direito de incluir o valor das transferências de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa no cálculo do crédito presumido.

Estou convencido que **é caso de lapso manifesto no acórdão**: em vez de dizer que a apuração era feita de *forma descentralizada*, o e. relator disse que a apuração era feita de *forma centralizada*, só isso. Até porque **se fosse mesmo feita a apuração de forma centralizada não haveria preocupação do relator com o aproveitamento**, por aquele que transfere, do valor dos insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento. **Não faria a menor diferença tais transferências**, porquanto somente a matriz poderia incluir o custo dos insumos no cálculo do crédito presumido de IPI. De outra banda, **se a apuração é feita de forma descentralizada faz todo o sentido a preocupação do relator com o aproveitamento**, por aquele que transfere, do valor dos insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento. Tanto que **ele fez constar os condicionantes para a inclusão no cálculo do valor das transferências de insumos entre estabelecimentos** – 1) não aproveitamento por aquele que transfere; e 2) comprovação da utilização nos produtos exportados.

Ou seja, assumindo a premissa de que os estabelecimentos para onde foram transferidos os produtos fabricados pela recorrente não utilizaram os valores dos insumos, para fins do crédito presumido do IPI, é legítimo que a recorrente faça uso desses valores no cálculo do crédito presumido do IPI do seu estabelecimento.

Nessa moldura, voto por PROVER PARCIALMENTE os embargos declaratórios, sem efeitos infringentes, para o fim de retificar o acórdão para esclarecer a obscuridade acerca da centralização da apuração do crédito presumido de IPI, nos termos da ementa, decisão, fundamentação e dispositivo abaixo que devem substituir os originários:

Ementa:

(...) INSUMOS RECEBIDOS EM TRANSFERÊNCIA.

O valor dos insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento da mesma empresa, o qual postula o ressarcimento, desde que não aproveitado por aquele que transfere, entra no cálculo do benefício a que alude a Lei nº 9.363/96, uma vez comprovada sua utilização nos produtos exportados. (...)

Decisão:

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos: (...) e b) em dar provimento não só para reconhecer o direito de incluir o valor das exportações de produtos NT na receita de exportação, para fins de apuração do coeficiente de exportação, mas também o direito de incluir o valor das transferências de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa no cálculo do crédito presumido, desde que tais insumos atendam aos fundamentos desta decisão; (...)

Voto:

**Inclusão no cálculo dos insumos utilizados em produtos transferidos a outros estabelecimentos da mesma empresa**

Consoante entendimento do Egrégio Conselho de contribuintes, como não houve utilização do valor destes insumos pelos outros estabelecimentos, eis que a apuração é feita de forma descentralizada, voto no sentido de incluir no cômputo do crédito presumido o valor destes insumos, utilizados na produção de bens transferidos, e desde que comprovada sua utilização nos produtos exportados. O raciocínio é ilustrado pelo disposto nesta decisão:

*"RV 111317 IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. TRANSFERÊNCIAS.*

*O valor dos insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento da mesma empresa, o qual postula o ressarcimento, desde que não aproveitado por aquele que transfere, entra no cálculo do benefício a que alude a Lei 9.363/96, uma vez comprovada sua utilização nos produtos exportados."*

Conclusão:

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para determinar: (...) (ii) sejam incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de insumos transferidos a outros estabelecimentos da pessoa jurídica, nos termos da fundamentação deste voto; (...)

(documento assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado