



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29/08/07  
Silvio Barbosa  
Mal. Stape 91745

EC02/C01  
Fls. 214

<b>Processo nº</b>	16572.000117/00-95
<b>Recurso nº</b>	138.484 Voluntário
<b>Matéria</b>	IPI - Ressarcimento
<b>Acórdão nº</b>	201-80.413
<b>Sessão de</b>	17 de julho de 2007
<b>Recorrente</b>	ADM EXPORTADORA E IMPORTADORA S/A (sucieda por ADM do Brasil Ltda.)
<b>Recorrida</b>	DRJ em Porto Alegre - RS

M - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 28/08/07  
Rubrica *DM*

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/1998 a 31/12/1998

Ementa: IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. EMPRESA COM MAIS DE UM ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. TRANSFERÊNCIA DE PRODUÇÃO. APURAÇÃO CENTRALIZADA. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. RESTRIÇÃO POR INSTRUÇÃO NORMATIVA. VIOLAÇÃO DE DISPOSIÇÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

A disposição normativa que restringe a apuração do crédito presumido de IPI à forma centralizada, no caso de haver transferência de produção entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, não fere a disposição legal que possibilitava a opção do contribuinte pela forma descentralizada, em face de não haver método confiável de apuração do crédito nessa forma.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/1998 a 31/12/1998

Ementa: RESSARCIMENTO DE IPI. JUROS SELIC.

Inexiste previsão legal para atualização dos valores objeto de ressarcimento.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo n.º 16572.000117/00-95  
Acórdão n.º 201-80.413

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	29 / 08 / 07
SSB	
Sílvio Sérgio Barbosa	
Mat.: Siape 91745	

CC02/C01  
Fls. 215

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. A Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas acompanhou o Relator pelas conclusões.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

*José Antonio Francisco*  
JOSE ANTONIO FRANCISCO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Maurício Taveira e Silva, Roberto Velloso (Suplente) e Antônio Ricardo Accioly Campos.

Ausente o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 08, 107
SSB. Silvio Augusto Barbosa Mat.: Síape 91745

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 189 a 199) apresentado contra o Acórdão nº 10-10.870, de 21 de dezembro de 2006 da DRJ em Porto Alegre - RS (fls. 177 a 184), que indeferiu a manifestação de inconformidade da interessada, quanto a pedido de ressarcimento de IPI, apresentado em 14 de novembro de 2000, relativamente aos 2º ao 4º trimestres de 1998.

A ementa do Acórdão de primeira instância foi a seguinte:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/04/1998 a 31/12/1998*

*Ementa: Crédito Presumido de IPI*

*Tendo um dos estabelecimentos transferido parte de sua produção para outro estabelecimento da empresa, o crédito presumido deverá ser apurado de forma centralizada, pela matriz.*

*Solicitação Indeferida”.*

O pedido foi objeto de Despacho Decisório da autoridade local (fls. 118 a 122), comunicado à interessada em 14 de julho de 2005, que, com base no relatório fiscal de fls. 110 a 114, deixou de homologar as compensações.

Segundo a Fiscalização e o Despacho mencionado, o pedido foi formulado pelo estabelecimento matriz, relativamente a crédito apurado descentralizadamente.

Na forma da Instrução Normativa SRF nº 103, de 1998, haveria *“obrigatoriedade de apuração do crédito presumido de forma centralizada na matriz, sempre que o estabelecimento produtor e exportador transferisse, para outro estabelecimento, parte de sua produção para comercialização no mercado interno”*.

No recurso alegou a interessada que não haveria necessidade de apuração centralizada do crédito, uma vez que a Lei nº 9.363, de 1996, não teria previsto tal possibilidade. Citou ementa de acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e desta 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, segundo os quais, até o advento da Lei nº 9.779, de 1999, a apuração centralizada seria opção do contribuinte.

Ademais, citou Acórdão, também desta 1ª Câmara, segundo o qual a mencionada instrução normativa ofenderia a lei, que facultaria às empresas a apuração do crédito *“da maneira que lhes melhor”* conviesse.

Segundo a recorrente, a IN violaria os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e da isonomia.

Por fim, requereu a aplicação dos juros Selic, uma que *“a correção monetária constitui(ria) mera atualização do valor da moeda (...)”*. Citou ementas de acórdãos que trataram do assunto.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 08, 07
Silvia Barbosa Mat.: SIAPE 91745

CC02/C01 Fls. 217
----------------------

## Voto

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator

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

A questão que se trava nos autos é saber se, havendo um estabelecimento transferido parte de sua produção para outro da mesma empresa, seria obrigatória a apuração centralizada do crédito presumido de IPI.

Deve-se observar, inicialmente, que a MP nº 674, de 25 de outubro de 1994, que instituiu originalmente o crédito presumido de IPI, elegeu como beneficiário do incentivo o “produtor exportador”.

No âmbito da legislação do IPI, o “produtor exportador” refere-se ao estabelecimento industrial e não à pessoa jurídica. Tanto é assim que, a partir da MP nº 1.484-27, de 22 de novembro de 1996, o beneficiário passou a ser “a empresa produtora exportadora”.

Dessa forma, originalmente e até 22 de novembro de 1996, a apuração do incentivo era efetuada pela empresa em nome de cada estabelecimento industrial. A partir de 23 de novembro de 1996, o beneficiário do incentivo passou a ser a empresa, em relação ao crédito presumido de todos os seus estabelecimentos industriais.

Entretanto, a titularidade do incentivo não tem relação direta com a forma de apuração, uma vez que, ainda sendo a empresa o titular, a apuração poderia ser efetuada por estabelecimento ou poderia ser efetuada de forma global.

Exatamente com a MP nº 1.484-27, de 1996, é que foi incluído o § 2º (e os demais) no art. 2º, dispondo que a apuração poderia ser centralizada, no caso de “empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador”. A regra, aparentemente, seria a apuração descentralizada.

A Instrução Normativa SRF nº 103, de 1997, art. 6º, II, determinou que, havendo transferência de parte da produção de um estabelecimento para que outro a comercialize, a apuração deveria ser centralizada.

A norma foi alterada pela IN SRF nº 95, de 6 de agosto de 1998, art. 3º, o que foi mantido pelas IN SRF nºs 313, de 3 de abril de 2003, e 419, de 10 de maio de 2004, ambas no art. 5º.

A regulamentação da apuração do crédito presumido pelo Ministro da Fazenda constou do art. 6º da Lei nº 9.363, de 1996:

*“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*

*[Handwritten signature]*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 29/08/07	CC02/C01 Fis. 218
Silvio Barbosa Mat.: Siape 91745	

*exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.”*

À época da edição da IN SRF nº 103, de 1997, vigiam as disposições da Portaria MF nº 38, de 1997, que, em seu art. 3º, §§ 9º e 10, dispôs que a apuração poderia ser centralizada e que a opção pela apuração centralizada aplicar-se-ia por todo o ano-calendário.

Além disso, o art. 12 da referida Portaria autorizava a Secretaria da Receita Federal “a expedir normas complementares, necessárias à implementação do disposto nesta Portaria”.

A disposição foi alterada pela Portaria MF nº 64, de 2003, que passou a determinar a apuração centralizada pela empresa que tivesse mais de um estabelecimento industrial.

Deve-se recordar que a Lei nº 9.779, de 1999, art. 15, II, estabeleceu a apuração centralizada, a partir de sua publicação. Entretanto, o período a que se refere o pedido é anterior à alteração legal.

Portanto, a questão é saber se a disposição da IN SRF nº 103, de 1997, está de acordo com as disposições da Portaria MF nº 38, de 1997.

No Acórdão nº 203-10.384, citado pelo Acórdão de primeira instância, justificou-se a restrição procedimental em razão de uma distorção que a apuração descentralizada causaria no resultado da apuração do crédito presumido, conforme abaixo se pode conferir:

*“Caso um estabelecimento produtor e exportador, que opte pela apuração descentralizada do crédito presumido, adquira insumos e os utilize em produtos que são transferidos para outro estabelecimento e comercializados por esse último no mercado interno, a sistemática de apuração terá distorções. O estabelecimento que adquiriu os insumos utilizará esse custo na sua base de cálculo. Por outro lado, esse mesmo estabelecimento terá um decréscimo na receita operacional bruta, pois não foi ele que comercializou os produtos. Haveria, portanto, um incremento artificial no crédito presumido.*

*Para evitar essa discrepância, a Instrução Normativa SRF nº 103, de 30 de dezembro de 1997, estabeleceu que, nesses casos, a apuração do crédito presumido deve ser centralizada:*

‘Art. 6º O crédito presumido deverá ser apurado de forma centralizada, na matriz, sempre que:

(...)

II - o estabelecimento produtor e exportador transferir, para outro estabelecimento, parte de sua produção para comercialização no mercado interno’.”

Deve-se esclarecer que a apuração descentralizada, quando houvesse transferência de produção, deveria ser efetuada à vista de correções nos valores dos insumos adquiridos pelos estabelecimentos.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29, 08, 107  
SSB  
Sílvia Silveira Barbosa  
Mat.: SIApe 91745

Vale dizer, se o estabelecimento "a" transfere uma determinada produção para o "b", então, na apuração do crédito presumido, o valor dos insumos (base de cálculo do incentivo) de "a" deveria ser diminuído da parcela que foi empregada nos produtos transferidos, que deveria ser incluída na base de cálculo do estabelecimento "b".

Isso porque, obviamente, à base de cálculo será aplicada a proporção entre a receita de exportação e a receita bruta de produtos que foram fabricados com aqueles insumos, não havendo sentido lógico em aplicar a um resultado proporção apurada a partir de parâmetros relativos a outro.

É óbvio, portanto, que a simples transferência de produção sem que tenha havido a devida correção na base de cálculo importaria em distorção da apuração do crédito presumido.

Entretanto, o Acórdão parte exatamente do mesmo pressuposto da IN e da Portaria, que prevêem somente correções no caso de transferência de insumos, uma vez que as correções efetuadas no valor da base de cálculo, no caso de transferência de produção, seriam necessariamente efetuadas por estimativa.

Considerando apenas os produtos comercializados no mercado interno, o entendimento do Acórdão mencionado, de forma correta, considera que o estabelecimento que adquire os insumos incluiria o seu valor na base de cálculo do incentivo e que, além disso, o valor da receita bruta ficaria reduzido, pelo fato de não comercializar os produtos.

Poder-se-ia argumentar que o estabelecimento para o qual os produtos foram transferidos teria a receita bruta aumentada, pelo fato de haver comercializado os produtos e não teria os insumos incluídos na base de cálculo do incentivo.

Haveria distorções para mais e para menos em relação aos dois estabelecimentos, fossem os produtos fabricados exportados ou vendidos no mercado interno.

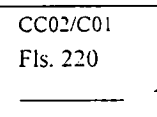
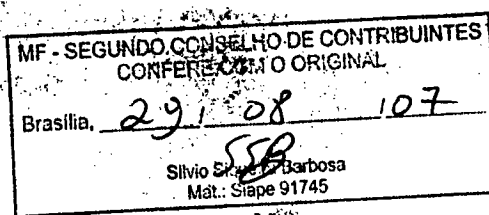
Como a apuração centralizada e a apuração descentralizada resultam, em regra, em valores diferentes, embora próximos, a questão pode ser resolvida pela análise de qual poderia ser o montante da distorção.

De fato, para imaginar a amplitude da distorção, basta analisar os extremos que poderiam ocorrer numa situação hipotética.

Assim, vejamos os dados abaixo, hipoteticamente atribuídos a dois estabelecimentos "a" e "b" de uma mesma empresa (valores em moeda):

Ia	1000
Rea	2000
RBa	5000
Ib	2000
REb	3000
RBb	7000

Legenda: Ia, Ib são os valores dos insumos adquiridos respectivamente pelos estabelecimentos "a" e "b"; REa, REb, as receitas de exportação; RBa, RBb, as receitas brutas.



As transferências do estabelecimento "a" para o "b" poderiam variar de zero até o total de sua receita bruta, sendo que a receita de exportação poderia variar de zero até o valor total da receita de exportação (supondo-se que, por bom senso, o fato de haver a transferência não importaria que a empresa exportasse mais produtos).

Ademais, o critério adotado contempla exatamente a questão da correção da base de cálculo aventada anteriormente no voto, na hipótese de transferência de produção, permitindo a comparação entre os valores que seriam corretamente apurados com a correção da base de cálculo e os valores apurados sem a referida correção.

Em relação aos valores dados, o crédito presumido calculado de forma centralizada resultaria em \$ 67,12 e de forma descentralizada em \$ 67,50.

O valor do crédito presumido calculado de forma centralizada não variaria em função das transferências, uma vez que todo valor excluído dos dados de um estabelecimento seria incluído nos do outro.

Entretanto, da forma descentralizada, a apuração apresentaria a seguinte variação:

Transferência total	Parte exportada da transferência	Crédito presumido (descentralizado)	Porcentual do centralizado
0,00	0,00	67,51	100,57%
1.000,00	0,00	67,13	100,00%
1.000,00	1.000,00	67,13	100,00%
2.000,00	0,00	71,60	106,67%
2.000,00	1.000,00	65,63	97,78%
2.000,00	2.000,00	59,67	88,89%
3.000,00	0,00	85,92	128,00%
3.000,00	1.000,00	69,81	104,00%
3.000,00	2.000,00	53,70	80,00%
4.000,00	0,00	136,69	203,64%
4.000,00	1.000,00	92,75	138,18%
4.000,00	2.000,00	48,82	72,73%
4.999,00	0,00	107.426,85	160.040,00%
4.999,00	1.000,00	53.735,80	80.053,34%
4.999,00	2.000,00	44,75	66,67%

O quadro acima demonstra que a transferência de produção para venda no mercado interno causaria um aumento significativo do crédito presumido. Esse aumento cresceria muito pouco para valores baixos de transferência, mas cresceria, aparentemente, de forma exponencial para grandes valores de transferência.

O aumento somente seria mitigado no caso em que houvesse exportação de parte da produção transferida. Quando a produção transferida aumentasse, a tendência seria de que o valor do crédito presumido diminuísse e, quando quase toda a produção transferida fosse exportada, o crédito presumido ficaria menor do que o apurado sem transferência ou apurado centralizadamente.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 29, 08, 07	
SSB Sílvia S. Barbosa Mat.: Siage 91745	

De toda forma, as distorções causadas poderiam levar à apuração de um crédito presumido completamente irreal e, portanto, a hipótese levantada no Acórdão nº 203-10.384 é verdadeira.

Ademais, deve-se considerar que a transferência de produção para exportação somente faria sentido quando o estabelecimento que a recebesse fosse o estabelecimento exportador. Fora dessa hipótese, as transferências, em regra, são efetuadas para venda na praça do outro estabelecimento, situação que causa a maior distorção possível.

Portanto, como a recorrente apurou o crédito pela forma descentralizada, certamente as transferências não ocorreram para exportação, situação em que seria mais benéfica a apuração centralizada.

Diante do exposto, no caso dos autos é absolutamente inadmissível a adoção da forma de apuração descentralizada, por produzir distorções imprevisíveis no resultado da apuração, conforme anteriormente afirmado.

Assim, haveria apenas dois critérios admissíveis: a apuração centralizada ou a apuração descentralizada com a correção da base de cálculo.

Como anteriormente afirmado, a IN SRF nº 103, de 1997, não previu a segunda forma de apuração acima mencionada, que exigiria a apuração por estimativa do montante dos insumos adquiridos e empregados na produção transferida.

Além disso, a apuração com correções da base de cálculo do crédito presumido ainda teria que levar em conta a correta apuração da base de cálculo do IPI nas transferências entre os estabelecimentos da mesma empresa, uma vez se tratar de vendas. Partindo do pressuposto que fossem adotadas as regras do Regulamento do IPI, outra estimativa, correspondente ao preço mínimo de transferência, seria utilizada na apuração, causando-lhe mais imprecisões.

Nesse contexto, deve-se registrar que o entendimento de que a lei dá a opção ao contribuinte de optar pela apuração descentralizada, na hipótese de transferência, e que as disposições da IN SRF nº 103, de 1997, não poderiam restringir tal direito, desconsidera os fatos absolutamente essenciais acima analisados.

Admitindo-se, em tese, que a contribuinte tenha o direito de apurar o crédito de forma descentralizada, necessária seria a correção das bases de cálculo do incentivo, o que implicaria que a apuração descentralizada, nesse caso, fosse mais imprecisa do que a centralizada.

Não se pode olvidar que a apuração centralizada sempre resultará em valor menor ou igual ao apurado pela forma descentralizada.

Ainda assim, quando as duas formas de apuração têm o mesmo nível de precisão, é certo que, admitindo a lei a opção por uma delas, não se possa preterir o direito de o contribuinte optar pela forma de apuração descentralizada.

Entretanto, no caso de transferência de produção, a apuração descentralizada com correção da base de cálculo é mais imprecisa do que a centralizada.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29, 08, 107  
Silvio Siqueira Barbosa  
Mat.: Sisp 91745

Conforme já destacado, a imprecisão resulta dos fatos de que a apuração dos insumos empregados na fabricação da produção transferida seria feita por estimativa e que o valor dos produtos transferidos não seria necessariamente o de venda.

Nesse nível de imprecisão, seria completamente despropositado afirmar que a apuração descentralizada ainda pudesse ser favorável ao contribuinte.

Dessa forma, não vejo como considerar haver a instrução normativa excedido às disposições legais, em face de não haver método centralizado de apuração confiável para o caso em questão.

Quanto à incidência de juros Selic, deve-se notar que tanto o art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, quanto o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, referem-se à possibilidade de compensação, relativamente a tributos e contribuições pagos indevidamente ou a maior.

A possibilidade de compensação relativa aos valores objeto de ressarcimento de IPI não foi inicialmente aventada pela Portaria MF nº 38, de 1997, conforme demonstra a reprodução do seu art. 4º:

*“Art. 4º O crédito presumido será utilizado pelo estabelecimento produtor exportador para compensação com o IPI devido nas vendas para o mercado interno, relativo a períodos de apuração subsequentes ao mês a que se referir o crédito.*

*§ 1º Na hipótese da apuração centralizada, o crédito presumido, apurado pelo estabelecimento matriz, que não for por ele utilizado, poderá ser transferido para qualquer outro estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o IPI devido nas operações de mercado interno.*

*§ 2º A transferência de crédito presumido de que trata o parágrafo anterior será efetuada através de nota fiscal, emitida pelo estabelecimento matriz, exclusivamente para essa finalidade.*

*§ 3º No caso de impossibilidade de utilização do crédito presumido na forma do caput ou do § 1º, o contribuinte poderá solicitar, à Secretaria da Receita Federal, o seu ressarcimento em moeda corrente.*

*§ 4º O pedido de ressarcimento será apresentado por trimestre-calendário, em formulário próprio, estabelecido pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 5º O ressarcimento em moeda corrente, na hipótese de apuração centralizada, será efetuado ao estabelecimento matriz.*

*§ 6º Constitui requisito para a fruição do crédito presumido a inexistência de débito relacionado com tributos ou contribuições federais de responsabilidade da empresa.”*

Da mesma forma como ocorria com os demais créditos de IPI, o crédito presumido deveria ser objeto de pedido de ressarcimento em espécie, conforme já previsto no art. 4º da Lei nº 9.363, de 1996:

7

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 08, 07
Silvio Sérgio Barbosa Mat. Sicape 91745

*"Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.*

*Parágrafo único. Na hipótese de crédito presumido apurado na forma do § 2º do art. 2º, o ressarcimento em moeda corrente será efetuado ao estabelecimento matriz da pessoa jurídica."*

Aliás, o termo "ressarcimento" sempre foi utilizado pela legislação com o complemento "em espécie", não havendo que se falar em outra modalidade de ressarcimento.

"Ressarcimento em espécie", portanto, é uma solução específica, adotada no âmbito da legislação do IPI, para dar estender o cumprimento da não-cumulatividade do imposto. A não ser pelo fato de o devedor ser o Fisco, não há outras semelhanças com a restituição, que cabe quando há pagamento indevido ou a maior do que o devido.

Menos semelhanças ainda há entre os ressarcimentos decorrentes de incentivos fiscais, em que há uma renúncia fiscal, sendo incorreta a afirmação de que ressarcimento seria espécie, em relação à qual a restituição seria gênero.

Voltando à questão da compensação, a IN SRF nº 21, de 1997, em seu art. 3º, III, previu a possibilidade de compensação dos créditos objetos de pedidos de ressarcimento em espécie do IPI. Foi o primeiro ato da Secretaria da Receita Federal a prever a modalidade de "ressarcimento, sob a forma de compensação".

A previsão legal para a incidência de juros Selic, por sua vez, somente se refere aos casos de restituição. Ao mencionar a compensação (art. 39, § 4º), é claro que o dispositivo refere-se aos valores que poderiam ser restituídos, não permitindo interpretação extensiva. O texto da Lei nº 9.250, de 1995, é claro, não havendo como aplicar por analogia aquele dispositivo ao caso do ressarcimento.

A data prevista para o início da incidência dos juros é a do pagamento indevido ou a maior do que o devido, data que somente pode ser identificada se se tratar de pedido de restituição.

A incidência dos juros Selic a partir da data de protocolo do processo de pedido de ressarcimento é critério que não consta da legislação, o que reforça a tese de que os juros não podem incidir, nesse caso.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de julho de 2007.

JOSE ANTONIO FRANCISCO

*Jill*