



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

**Processo n°** 10183.005067/97-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.590 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2018  
**Matéria** PEDIDO DE RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO IPI  
**Recorrente** CEVAL CENTRO OESTE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/1997 a 30/09/1997

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do IPI, não abrangendo os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustível (Súmula CARF n° 19) necessários ao seu acionamento.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUENTES. PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

Por força do §2º, do art. 62, do RICARF/2015, reproduz-se o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em Recurso Repetitivo (art. 543-C do CPC), de que deve ser incluída na base de cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos que não sofreram a incidência do PIS/Cofins (REsp 993.164/MG, DJe 17/12/2010).

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA.

É legítima a glosa da base de cálculo do crédito presumido dos valores constantes em Notas Fiscais de Entrada emitidas em desacordo com o art. 335 do RIPI/98. Considera-se inidôneo o documento emitido por pessoa jurídica que teve a sua inscrição no CNPJ declarada inapta.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para reconhecer o direito de incluir na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de pessoas físicas e cooperativas, vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède que dava provimento em maior extensão para excluir a receita de exportação de soja do conceito de receita operacional bruta (denominador).

(assinado digitalmente)  
Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)  
Fenelon Moscoso de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida (Relator), Walker Araújo, Vinicius Guimarães (Suplente), José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

"Versa o presente processo sobre apreciação de pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, formalizado pela interessada em epígrafe no documento de fl. 01, no valor de R\$ 3.656.556,61, relativamente ao 3º trimestre de 1997.

Conforme consignado no documento de fl. 212, ao presente processo foram anexados outros de nº 10183.002945/97-42 (fls. 173/180), 10183.003343/97-85 (181/203) e 10183.02133/97-05 (204/211), que tratam de solicitações de compensação de crédito presumido do IN com débitos referentes à contribuição para o PIS e à COFINS.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 228/233, elaborado em substituição ao anterior de fls. 168/171, o Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF) encarregado da verificação da legitimidade do crédito presumido requerido pela interessada expendeu arrazoado e posicionamento favorável ao ressarcimento apenas da parcela de R\$ 256.280,79.

A Delegacia da Receita Federal (DRF) em Cuiabá-MT, a partir da fundamentação exposta no Parecer SASIT nº 213/2001 de fls. 235/244, que corroborou o entendimento do Termo de Verificação Fiscal acima citado, reconheceu, por meio do Despacho Decisório de fls. 245, o direito da solicitante ao crédito presumido do IPI apenas naquela parcela de R\$ 256.280,79, tendo autorizado as compensações tratadas nos processos retro mencionados.

Em discordância ao deferimento parcial do pleito, foi interposta manifestação de inconformidade de fls. 252/277, na qual, em síntese:

- refutou-se a negativa da autoridade fiscal ao direito de utilização do crédito presumido do IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem efetuadas de cooperativas e de pessoas físicas produtores rurais não-contribuintes da contribuição para o PIS e da COFINS, sob a argumentação de que restrição partia de uma interpretação literal indevida do art. 10 da Lei nº 9.393/96. Defendeu-se que o correto era uma interpretação teleológica, mais abrangente, que melhor traduzisse a intenção dos Poderes Executivo e Legislativo de, ao instituir o benefício fiscal do crédito presumido, desonerar ao máximo a carga tributária das mencionadas contribuições nos produtos industrializados destinados à exportação, sem necessidade de que os fornecedores dos insumos fossem contribuintes do PIS e da COFINS, ou seja, sem vedações aos fornecedores cooperativas ou produtores rurais pessoas físicas. Nesse compasso, foi aduzido que a desoneração tributária das aludidas contribuições referia-se não apenas à Última etapa do processo produtivo, mas às duas etapas antecedentes, conforme revelado pelo percentual de 5,37% a ser aplicado para o cálculo do benefício, pelo que era justo o crédito presumido do IPI como ressarcimento daquelas contribuições incidentes nas aquisições de insumos feitas de pessoas físicas e cooperativas;

- reconheceu-se que era procedente a exclusão das exportações de soja do montante da receita de exportação, ressalvando-se, porém, que a autoridade administrativa deveria, nos seus cálculos, ter igualmente excluído aquelas exportações do montante da receita bruta, o que, se não providenciado, resultaria em grave e equivocada distorção no resultado final do percentual entre a receita de exportação considerada válida e a receita operacional bruta;

- alegou-se a inexistência de amparo legal ao Fisco para desconsiderar os valores das aquisições de energia elétrica e de serviços de transporte como produtos intermediários consumidos no processo produtivo, mesmo não havendo incorporação física daqueles ao produto final. Como argumentos de defesa, foram feitas referências ao Regulamento do IPI e a excertos de entendimentos judiciais e administrativos (fls. 259/265),

destacando-se a menção de que "tendo sido a energia elétrica e os serviços de transporte alçados a categoria de mercadorias, notadamente após a CF/88, tanto que há previsão expressa acerca da incidência do ICMS, impossível se questionar sua natureza jurídica para efeitos do IPI Na qualidade de mercadorias, forçoso reconhecer que são adquiridas para serem consumidas no processo de industrialização, como produto intermediário, integrando efetivamente a mercadoria final a ser exportada" (fls. 264/265);

- por meio dos arrazoados desenvolvidos nas fls. 265/277, foi repudiada a exclusão dos valores referentes As aquisições de empresas cujas inscrições no CNPJ haviam sido declaradas inaptas pelos Atos Declaratórios da DRF-Cuiabá números 02, de 11 de fevereiro de 1999 e 05, de 25 de fevereiro de 2000;

- foi requerida, ao final, a procedência do ressarcimento no montante integral pleiteado.

Encaminhado à Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora-MG, o processo foi, em seguida, remetido de volta à DRF de origem para efetivação das instruções solicitadas no Despacho da Presidência nº 3.17/2003 (fls. 302/303) da 3ª Turma de Julgamento daquela DRJ.

A instrução acima adveio consoante os documentos de fls. 304/355, com destaque para a Intimação de fl. 304 seguida pelas respostas da Intimada A fl. 307, acompanhadas das tabelas de fls. 308/335 e de cópias de notas fiscais e de conhecimentos de transportes acostadas às fls. 36/349.

Com o Despacho de fl. 357, foram os autos encaminhados a esta DRJ, para julgamento.

É o relatório."

A **decisão de primeira instância**, proferida em 26/03/2004 (fls. 399/411), foi pela improcedência da manifestação de inconformidade, negando-lhe provimento, indeferindo o ressarcimento da diferença de R\$ 3.400.275,82, resultante entre o inicialmente pleiteado (R\$ 3.656.556,61) e a parcela reconhecida pela DRF-Cuiabá/MT no Despacho Decisório (R\$ 256.280,79).

Após ciência ao acórdão de primeira instância, em 29/04/2004 (AR à fl. 413), apresenta-se o **Recurso Voluntário** de fls. 416/442, em 26/05/2004, com alegações a respeito : **(i)** Das Aquisições de Produtores Rurais pessoas Físicas e Cooperativas; **(ii)** Da Glosa da Receita de Exportação de Soja; **(iii)** Da Exclusão dos Valores da aquisição de Energia Elétrica, de Combustível e de Serviços de Transporte; e **(iv)** Da Glosa das Aquisições das pessoas jurídicas declaradas inaptas.

Em Sessão de 12/09/2005, via **Resolução nº 203-00.639** (fls. 453/456), determinou-se a conversão do julgamento em diligência, nos termos do voto do Conselheiro Relator original *Valdemar Ludvig*, o qual entendeu oportuna a conversão do julgamento em diligência para que a Recorrente fosse *intimada a trazer aos autos provas materiais que confirmem a regularidade das operações realizadas com as empresas Agropecuária Planaltina Ltda. e Agropecuária Vária Vertical Ltda., glosadas pelo Fisco* (fl. 456).

A **INFORMAÇÃO FISCAL** (fl. 460), do Serviço de Fiscalização da DRF Cuiabá/MT, após verificações, informou que a diligência solicitada foi concluída no curso da ação fiscal programada pela FM 001/99 e que os elementos necessários para embasamento da decisão do Conselho constam no processo nº 10183.000791/00-77 - *multa proporcional ao valor da mercadoria por utilização de nota fiscal irregular* (fls. 497/553), negado provimento ao recurso voluntário (Acórdão nº 201-77.831, de 14/09/2004) e rejeitado pela CSRF o pedido de reexame de admissibilidade ao recurso especial interposto pela contribuinte.

Em Sessão de 29/01/2013, via **Resolução nº 3401-000.631** (fls. 479/483), determinou-se nova conversão do julgamento em diligência, nos mesmos moldes propostos na anterior, nos termos do voto do Conselheiro Relator subsequente *Fernando Marques Cleto Duarte*, o qual entendeu ineficaz a diligência original, visto que não verificou exatamente aquilo que fora pedido via **Resolução nº 203-00.639**, de 12/09/2005, além de ter privado a contribuinte da possibilidade de ampla defesa sobre o seu resultado.

Nova **INFORMAÇÃO FISCAL** (fl. 563), do Serviço de Orientação e Análise Tributária da DRF Cuibá/MT, em despacho de encaminhamento, consigna não ter sido atendida pelo interessado à intimação fiscal (fl. 495), instrumento da diligência determinada, por não ter sido localizado no domicílio fiscal.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida - Relator

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

### *(i) As aquisições de matérias-primas realizadas junto às pessoas físicas e sociedades cooperativas*

Alega a Recorrente que a leitura do art. 1º, da Lei nº 9.363/96, onde consta "**incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo**", deve ser realizada com interpretação mais abrangente, pouco importando o fato de que algumas aquisições tenham sido realizadas junto a Cooperativas e Produtores Rurais (pessoas físicas) na condição de não contribuintes.

Sobre a matéria, o STJ, com fundamento na sistemática do art. 543-C, do CPC, firmou o seguinte entendimento:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que: "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 os 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 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."

3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "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".

4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. § 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive: I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero; II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação. § 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS ."

6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).

9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição" ; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais" ; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN). [...]

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 993.164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010)

Assim, por força do §2º, do art. 62<sup>1</sup>, do RICARF/2015 (Portaria MF nº 343, de 09/06/2015), os Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, devem reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, neste caso concreto, reconhecendo o direito ao crédito presumido de IPI, em relação às aquisições de pessoas físicas e cooperativas

**(ii) Da Glosa da Receita de Exportação de Soja**

Segue em suas alegações a Recorrente afirmando que foi glosada a inclusão das receitas de exportação de soja no faturamento no mercado externo, todavia não procedeu-se sob o mesmo critério no faturamento total (mercado interno + mercado externo), admitindo a glosa no numerador (mercado externo), todavia, recorrendo por ajuste no denominador (mercado interno + mercado externo) pela exclusão do mesmo valor.

Quanto à essa questão, entendo que foi bem e corretamente enfrentada pelo acórdão recorrido. Veja-se (fls. 403/404):

*Sobre a exclusão do valor da soja em grãos exportada efetuada pela autoridade fiscal no cálculo da Receita de Exportação (REX), não resta dúvida quanto à sua procedência, tanto que reconhecida pela interessada, uma vez que tais grãos não sofreram qualquer processo de industrialização no estabelecimento da requerente, além de estarem fora do campo de incidência do IPI porquanto classificados na TIPI como "NÃO-TRIBUTADOS" (posição 1201.00). Com efeito, sua aquisição pelo produtor exportador não lhe enseja o direito ao crédito presumido do imposto.*

*Por outro lado, nos termos da legislação vigente à época do pleito, o valor referente às exportações de mercadorias/produtos classificados como "NÃO-TRIBUTADOS" não deve ser excluído da Receita Operacional Bruta (ROB), visto que esta representa o produto da venda de todos os bens e serviços nas operações de conta própria, além do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia, conforme definido no inciso I do § 15 do art. 3º da Portaria MF nº 38/97, e no inciso I do art. 8º da IN SRF nº 23/97:*

*"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.*

*§15 Para os efeitos deste artigo, considera-se:*

*I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos*

<sup>1</sup> § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

*serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;"*

*"Art. 8º Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:*

*I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o prego dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;"*

*Nesse compasso, dispôs a COSIT no retro aludido Boletim Central nº 147/1998 (Pergunta e Resposta nº 13):*

*"13) Caso a empresa exporte produtos tributados e produtos não tributados:*

*13.1) Devera ser excluído da receita de exportação o valor referente as exportações de produtos N/T?*

*R) Sim, os produtos N/T estão fora do campo de incidência do tributo e não geram direito ao crédito presumido.(.)*

*13.2) Devera ser excluído da receita operacional bruta o valor referente as exportações de produtos N/T?*

*R) Não (art. 3º, §15, inciso I, da Portaria MF nº38/97 e art. 8º, inciso I, da IN SRF nº 23/97)."*

*Deveras, mostra-se descabida a pretensão da defesa de excluir o valor da soja em grãos exportada da Receita Operacional Bruta, por representar tal exclusão procedimento não abrigado pela legislação vigente à época do pleito para a apuração do crédito presumido do 'PT.*

Não tendo a ora Recorrente, nesse ponto, apresentado novas razões de defesa perante a segunda instância, proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida, nos moldes do §3º, do art. 57, da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 - RICARF/2015, introduzido pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017; e dos §§1º e 2º, do art. 50, da Lei n. 9.784/99, para não acolher o requerimento de ajuste proposto pela defesa.

***(iii) Da Exclusão dos Valores da aquisição de Energia Elétrica, de Combustível e de Serviços de Transporte.***

Quanto à exclusão dos valores da aquisição de energia elétrica e de combustível da base de cálculo do crédito presumido de IPI, resta aplicar o enunciado da ***Súmula CARF nº 19:***

*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

Já quanto à exclusão dos valores de Serviços de Transporte em geral, acompanho a decisão recorrida pelas conclusões, no sentido da ausência de provas, pelas razões abaixo transcritas:

*"Mesmo em se cogitando que as pessoas jurídicas para as quais foram pagos fretes tivessem sido todas contribuintes do PIS e da COFINS (o que se faz somente a título ilustrativo, porquanto, nos autos, como exposto, isso não resta caracterizado), não há indícios, no processo, de que a exclusão da diferença acima mencionada seria possível. Isso porque, a teor da resposta e 2, de que "Os serviços de frete, prestados por pessoas (..) jurídicas, não foram incluídos no preço indicado nas notas fiscais de aquisição de insumos (..), sendo emitidos conhecimentos de transporte em separado", não se verifica a apresentação pela interessada de elementos de prova que atestem documentalmente tal assertiva e, por consequência, a comprovação da necessária vinculação entre os conhecimentos de transporte alegados como emitidos e as respectivas notas fiscais de aquisição de insumos.*

*Nesse ponto, cabe destacar que as cópias das notas fiscais apresentadas dentre as fls. 336/349 tratam de notas de saída, referentes a operações de venda efetuadas pela empresa requerente (com códigos fiscais de operação 5.12 ou 6.12 — "vendas de mercadorias adquiridas e/ou recebidas de terceiros") e não operações de aquisição de insumos realizadas pela referida empresa.*

*Conseqüentemente, as cópias dos conhecimentos de transporte também constantes dentre as fls. 336/349 não evidenciam execuções de serviços de frete que possam contar com amparo legal para participação no cálculo da base de cálculo do crédito presumido do ipi.*

*Destarte, este julgador entende que, na apuração dos insumos consumidos pela requerente, mostra-se lícita a exclusão do valor a título de frete (R\$ 13.604.889,12) efetuada pela autoridade fiscal nas fls. 224 e 239.*

Já no caso de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, acompanho integralmente a decisão *a quo*, ao entender que o frete e outras despesas acessórias nunca integrarão a base de cálculo desse benefício, nem quando for decorrente de remessa para industrialização fora do estabelecimento, porquanto não configuram hipóteses de aquisição de MP, PI e ME, não se vislumbrando o levantamento de discussão específica ou exibição de documentos comprobatórios relativamente ao frete que possam infirmar as conclusões alcançadas pela decisão recorrida e ora ratificadas.

***(iii) Da Glosa das Aquisições das pessoas jurídicas declaradas inaptas.***

Por fim, quanto à questão relacionada às inaptidões, entendo que também foi bem e corretamente enfrentada pelo acórdão recorrido. Veja-se (fls. 407/411):

*Parte-se, a seguir, para a análise da exclusão do valor de R\$ 3.854.632,50, também realizada pelo Fisco na apuração dos*

*insumos consumidos, indicada na rubrica "INEFICAZES" da fl. 226 no item 23 e na linha "G" da tabela de fl. 241.*

*Consoante o disposto no Termo de Verificação Fiscal, item "d", as fls. 231/232, tal exclusão decorreu da presunção do Fisco de que as aquisições de matérias-primas indicadas na relação de fls. 216/220 teriam sido efetuadas: **a)** de pessoas físicas e não das pessoas jurídicas denominadas Comercial Agropecuária Planaltina Ltda., CNPJ nº 01.634.026/0001-54, e Comercial Agropecuária Vertical Ltda., CNPJ nº 73.873.614/0001-51, já que estas tiveram suas inscrições no CNPJ declaradas inaptas pelo Delegado da Receita Federal em Cuiabá-MT, por meio dos Atos Declaratórios Executivos (ADE) expedidos, respectivamente, em 11/02/1999 e 25/02/2000 (fls. 221/222 e 358/359); **b)** sem evidência de boa-fé por parte da interessada adquirente.*

*Ao tempo da edição dos ADE, estava em vigor a IN SRF nº 66, de 29 de agosto de 1997, que regulamentou em primeiro lugar os arts. 80 a 82 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Tratou a IN da declaração de inaptidão da pessoa jurídica, tendo em vista a caracterização de sua inexistência de fato e da ineficácia tributária de documentação por ela emitida.*

*Os artigos 80 a 82 da Lei nº 9.430/96 dispõem: [...]*

*No tocante A. IN SRF nº 66/97, importa ao caso em questão a transcrição dos arts. 2º, 11 e 15: [...]*

*Os dispositivos da IN acima reproduzidos detalham os casos legais em que se declara a inaptidão da pessoa jurídica: especificam as situações que a caracterizam e os efeitos legais da utilização e aproveitamento, por terceiros interessados, de documentação emitida por empresas declaradas inaptas.*

*Verifica-se o estabelecimento legal de uma presunção de ineficácia tributária dos documentos emitidos por empresas inaptas, a qual, entretanto, pode ser elidida na hipótese do parágrafo único do artigo 82 da Lei nº 9.430/96, repetida pelo § 5º do art. 15 da IN SRF nº 66/97. Isso revela que tal presunção é do tipo *juris tantum*, ou seja, admite-se seu afastamento pela apresentação de prova em contrário, cujo ônus, entretanto, compete não ao Fisco, mas ao "terceiro interessado".*

*Deveras, o efeito da declaração de inaptidão não alcança os adquirentes que comprovarem **cumulativamente** a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou a utilização dos serviços.*

*Atente-se que, na comprovação material cumulativa supra-aludida, está presente, de modo subjacente, a caracterização de boa-fé (elemento subjetivo) do adquirente, isto é, a evidência de que não houve de sua parte a intenção de praticar juntamente com o seu fornecedor o ato lesivo à Fazenda Pública.*

*A par disso, cumpre destacar que a legislação tributária, nos termos do Processo Administrativo Fiscal, estabelece que o período de interposição da impugnação escrita é o momento apropriado para o autuado apresentar as razões e as **provas inequívocas** que afastem veementemente o entendimento fiscal do qual discorda.*

*Todavia, no caso presente, observa-se a completa ausência, na impugnação, dos elementos de prova cumulativos necessários e capazes de suprimir os efeitos das declarações de inaptidão das empresas Comercial Agropecuária Planaltina Ltda. e Comercial Agropecuária Vertical Ltda.*

*De outro lado, importa salientar que os mencionados atos de declaração de inaptidão decorreram de apurações efetuadas pelo Fisco devidamente formalizadas nos processos administrativos to 10183.000247/99-47 e 10183.004661/99-06, tendo havido, contrariamente ao entendimento da reclamante, pleno atendimento ao princípio da publicidade, enunciado no caput do art. 17 da IN nº 66/97, porquanto foram os atos devidamente publicados no Diário Oficial da União, como se constata das cópias apensadas as fls. 358/359.*

*Ademais, verifica-se que ambos os atos administrativos fazem referências expressas ao motivo: "inexistência de fato" e à temporalidade da inaptidão: o período de 10/12/1993 até 13/01/2000 para a Comercial Agropecuária Vertical Ltda, e desde 27/01/1997 para a empresa Comercial Agropecuária Planaltina Ltda, atendendo-se o art. 16 da IN em comento.*

*A propósito, do preceito desse art. 16, combinado com as prescrições emanadas das alíneas do § 3º do art. 15 da referida IN, em especial a alínea "c" para o caso ora em apreço, não resta dúvida, novamente ao contrário do aduzido pela reclamante, que a natureza daqueles atos é declaratória, logo, com produção de efeitos retroativos. A eficácia da inaptidão é, pois, *ex tunc*, ficando, porém, adstrita ao período consignado no respectivo ato declaratório.*

*Assim sendo, e nos termos da Portaria MF no 258/01 — cujo art. 7º, conforme mencionado na primeira parte deste voto, estabelece ao "jugador o dever de observar (...) o entendimento da SRF expresso em atos tributários e aduaneiros" — em consonância com a Portaria SRF nº 001, de 02 de janeiro de 2001 — que, no art. 2º, inciso I, alínea "d", estipula o Ato Declaratório Executivo emitido por Delegado da Secretaria da Receita Federal RF como sendo Ato Tributário e Aduaneiro —, este julgador entende ser procedente a exclusão dos insumos registrados pela interessada como adquiridos daquelas empresas declaradas inaptas, realizada pelo Fisco na fl. 226 sob a rubrica "INEFICAZES" e, na fl. 241, no item 23 e na linha "G" da tabela ali inserta.*

Não tendo a ora Recorrente, também nesse ponto, apresentado novas razões de defesa perante a segunda instância, mesmo após duas tentativas de diligências fiscais,

Processo nº 10183.005067/97-81  
Acórdão n.º **3302-005.590**

**S3-C3T2**  
Fl. 2.136

---

proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida, nos moldes do §3º, do art. 57, da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 - RICARF/2015, introduzido pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017; e dos §§1º e 2º, do art. 50, da Lei n. 9.784/99, para negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Pelas razões expostas, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito de incluir na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator