



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.000929/2008-26  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-001.673 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 19 de janeiro de 2021  
**Recorrente** V. PAZA & CIA LTDA  
**Interessado** UNIÃO FEDERAL

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

O frete integra a base de cálculo do crédito presumido de IPI quando destacado na nota fiscal pelo fornecedor.

Para que possa o contribuinte incluir o valor do frete entre os seus estabelecimentos na base de cálculo do crédito presumido de IPI, cabe ao fornecedor da matéria-prima emitir uma única nota fiscal informando o comprador originário e o estabelecimento de entrega do insumo, como ainda, os dados do frete, mesmo que feito por terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves (Presidente), Mariel Orsi Gameiro e Sabrina Coutinho Barbosa.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão 14-52.917 da 8ª Turma da DRJ/RPO que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade da contribuinte, aqui recorrente, assim ementado (fls. 957/963):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. FRETE.

O frete integra a base de cálculo do crédito presumido quando cobrado do adquirente, ou seja, quando estiver incluído no preço do produto ou, se pagos a terceiros (pessoa jurídica, contribuinte do PIS e COFINS), quando comprovada a emissão de Conhecimento de Transporte vinculado única e exclusivamente à Nota Fiscal de aquisição.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO.

É possível ao sujeito passivo o encaminhamento da "Declaração de Compensação" para utilização de crédito do IPI escriturado extemporaneamente, observado o prazo prescricional de cinco anos e respeitadas as demais condições estabelecidas na legislação de regência.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

No *decisum* acima, o juízo *a quo* reverteu à glosa do crédito extemporâneo escriturado no RAIPI para reconhecer o direito creditório de R\$ 38.564,72 em favor da contribuinte, por outro lado, **manteve a glosa referente ao crédito presumido de IPI oriundo da inclusão do valor do frete entre os seus estabelecimentos**, sob o seguinte fundamento (fls. 962):

Veja-se que para integrar o custo de aquisição é necessário que o frete esteja inserido na nota de aquisição do insumo, isto é, que o frete seja cobrado diretamente do adquirente pelo fornecedor do insumo. Se, entretanto, o frete foi realizado por pessoa jurídica diversa do fornecedor do insumo, deve o interessado comprovar, mediante apresentação de conhecimento de transporte, a vinculação única e exclusiva do insumo adquirido à nota fiscal da respectiva aquisição.

De fato, a mera aquisição de prestação de serviço de transporte não se enquadra em quaisquer das hipóteses de incidência definidas no art. 2º da Lei nº 9.363/96 ou Lei nº 10.276/2001, para fins de apuração do crédito presumido do IPI, porquanto não se trata de aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para serem utilizados no processo produtivo.

Conclui-se, assim, que, a aquisição de serviços de transporte, isoladamente considerada, embora possa representar um custo que onera o processo produtivo (custo operacional), não integra a base cálculo do crédito em questão.

Intimada em 31/12/2014 (fl. 991), a recorrente interpôs recurso voluntário no qual refuta os termos do acórdão recorrido argumentando, sem que houvesse juntada de outras provas, o que segue:

No entanto, o órgão julgador não verificou o fato de que, no caso da recorrente, o transporte de insumos é feito entre filial e matriz da empresa, sem o qual não há processo produtivo. Ademais, as notas fiscais de aquisição de insumos pela filial, associadas às notas fiscais referentes ao transporte, dão conta de que se tratava da aquisição de matéria-prima utilizada no processo produtivo, e não de produtos acabados ou destinados à venda.

.....

Note-se que, à época, a captação de matéria-prima pela filial e o transporte para a matriz era essencial às atividades de industrialização da empresa, o que revela que o frete das mercadorias estava intimamente relacionado ao processo produtivo. Ou seja: transporte e industrialização, nesse caso, são operações complementares e indissociáveis.

.....

O que se demonstra é que, na prática, não há diferença entre a aquisição dos insumos pela matriz ou pela filial, e que, desta forma, os gastos com frete devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

.....

Embora o valor do transporte tenha sido realizado por terceiro e não esteja incluído no preço produto, os documentos fiscais relativos ao frete comprovam que a recorrente pagou pelo serviço de transporte. Ainda, consta das notas fiscais que a carga transportada consistia em madeira.

.....

É que o agente fiscal, no despacho decisório, não explicitou sobre a ausência de comprovação de que o transporte era utilizado no processo produtivo e que as notas fiscais não vinculavam o frete à aquisição dos insumos. Simplesmente entendeu que o frete para transferência de mercadorias não configura aquisição de matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário, mas, meramente, custo de produção.

Assim, a autoridade fazendária não atentou para o fato de que foi a recorrente, que adquiriu os insumos, quem arcou com as despesas do frete, pois, como demonstrado, a transferência era necessária entre o local de aquisição das mercadorias e o de industrialização.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

A controvérsia diz respeito ao ressarcimento de crédito presumido de IPI decorrente da inclusão na base de cálculo do tributo o valor de frete para transporte de matéria prima entre filial e matriz.

Sem muitas delongas, o crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 nada mais é que um incentivo fiscal a empresa industrial e exportadora quando adquirem no mercado interno matérias-primas, materiais de embalagem e produto intermediário empregados no processo de industrialização dos produtos a serem exportados, caracterizado pelo ressarcimento do PIS/PASEP e da Cofins-cumulativos.

Vejam a legislação em vigor:

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 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

.....  
**Art.3º-Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.**

Nota-se, a partir da leitura do art. 3º, acima transcrito, que compõem a base de cálculo do crédito presumido do IPI, apenas, os insumos consumidos na fabricação do produto, bem como outras despesas incorridas na aquisição quando destacadas pelo fornecedor na nota fiscal emitida.

Posteriormente, à Lei nº 10.276/01 incluiu à base de cálculo do crédito presumido de IPI as despesas com energia elétrica e os combustíveis.

O permissivo que traz expressamente a nomenclatura “frete e acessórios” veio através da IN SRF nº 420/2004:

Art. 18. Para efeito do cálculo do crédito presumido, o ICMS não será excluído dos custos de MP, de PI, de ME, da energia elétrica e dos combustíveis, **bem assim os valores do frete e seguro, desde que cobrados ao adquirente.**

Ou seja, compõe a base de cálculo do crédito presumido de IPI os insumos adquiridos para uso no processo de industrialização, o frete e acessórios, a energia elétrica e os combustíveis.

Na trilha, trago como precedente sobre a matéria o acórdão nº 3402-002.075:

Quanto aos fretes, como já relatado, os autos retornaram a fase de instrução para análise de documentos acostados quando da propositura do recurso voluntário que poderiam sustentar o pleito do recorrente.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Divinópolis/MG realizou o trabalho de campo, ao final produziu um relatório fiscal, o qual o recorrente teve ciência para contestar e se manteve inerte.

Reproduzo as conclusões do relatório fiscal fls. 286/287, *verbis*:

*No anexo I a este termo relacionamos todos os conhecimentos de transporte rodoviário de cargas (CTRC) juntados ao processo administrativo nº 10665.900423/200665, nos seus anexos I, II, III, IV e V.*

*No referido anexo I foram incluídos totalizadores mensais dos valores dos fretes e a descrição dos materiais transportados.*

*No anexo 2 deste termo foram relacionados os CTRC sem comprovação de sua vinculação à aquisição de insumos utilizados na industrialização, incluindo totalizadores mensais.*

*Destes CTRC, os de n.º 608, 612, 622, 630 e 641, emitidos pela 2M Transporte e Comércio Ltda, se referem ao transporte de pedra britada, NCM 2517.10.00, não caracterizada como insumo na produção do ferro gusa industrializado e comercializado pelo sujeito passivo. Quanto aos demais CTRC, não foram apresentadas notas fiscais cujos números, datas e/ou soma dos pesos comprovassem sua vinculação com os fretes pagos pelo sujeito passivo.*

*Os totalizadores mensais contidos nos anexos 1 e 2 foram reproduzidos no anexo 3 deste termo, apurandose as diferenças entre os valores mensais dos fretes referentes aos CTRC apresentados e os valores mensais daqueles sem comprovação de vinculação com aquisição de insumos. Tais diferenças representam os valores mensais a serem incluídos na fórmula de apuração do crédito presumido de IPI.*

*O anexo 4 a este termo explicita o cálculo dos Créditos Presumidos do IPI referentes ao período de janeiro a setembro de 2003, com a inclusão dos fretes de insumos demonstrados nos anexos 1 a 3 deste e considerando a receita operacional bruta ajustada conforme Acórdão 0927.373 da 3 Turma da DRJ/JFA, de 30/11/2009.*

*Por fim, apresentamos o "Demonstrativo da Reconstituição da Apuração do IPI e Valores Passíveis de Ressarcimento referentes ao 3º TRIMESTRE de 2003" no anexo 5 deste Termo de Diligência Fiscal. Neste anexo foram considerados os novos valores dos créditos presumidos constantes do anexo 4, demonstrando que o valor limite do crédito de IPI ressarcível na data da formalização do pedido de ressarcimento pelo sujeito passivo (30/10/2003) era de R\$ 138.026,23.*

*O sujeito passivo, depois de cientificado deste Termo de Diligência Fiscal e seus anexos, terá o prazo de trinta dias para pronunciarse sobre o mesmo, caso seja de seu interesse.*

*Transcorrido o referido prazo, independente da manifestação da empresa, o processo administrativo n.º 10665.900423/200665 do qual este Termo é parte integrante deverá ser devolvido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento."*

Nos termos do relatório fiscal acima reproduzido e não contestado pelo recorrente, foi constatado que apenas parte do frete foi assumido pelo adquirente da matéria-prima.

Neste sentido, apenas o valor do frete arcado pelo adquirente fica embutido no custo da mercadoria e faz parte da base de cálculo do benefício.

Forte nestes argumentos, dou provimento parcial para inserir os valores dos fretes arcados pelo recorrente no cálculo do crédito presumido do IPI, nos termos da apuração feita pela Autoridade Fiscal contida no anexo 3 do Termo de Diligência Fiscal de fls. 286/287.

A rega comporta a seguinte exceção<sup>1</sup>, replico:

Contudo, no caso o frete pago a terceiros (compra FOB, por exemplo), em que o transporte for efetuado por pessoa jurídica (contribuinte do PIS Pasep e Cofins), com

<sup>1</sup> <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2009/capituloxx-ipi2009.pdf>

Conhecimento de Transporte vinculado única e exclusivamente à nota fiscal de aquisição, admite-se que o frete integre a base de cálculo do crédito presumido.

Interpretando a referida ressalva, *in casu*, para que a recorrente pudesse incluir na base de cálculo do crédito presumido o frete entre os seus estabelecimentos, cabia ao fornecedor da matéria-prima emitir uma única nota fiscal informando o comprador originário (matriz), o local de entrega do insumo (filial), como ainda, os dados do frete, mesmo que feito por terceiros.

Sendo assim, em remota hipótese, comportando a exceção, teria direito a recorrente se não ausentes às notas fiscais do fornecedor em favor da matriz (área industrial), isso porque, percebe-se que apenas uma nota fiscal foi emitida em favor da matriz (comprador originário), mesmo com entrega na filial. Segue análise por amostragem:

<b>Nº NOTA FISCAL</b>	<b>Entrada Filial (fl. dos autos)</b>	<b>Entrada Matriz (fl. dos autos)</b>	<b>Nota Fiscal (saída)</b>
466311	136	145	-
4343	136	145	-
4352	136	146	-
474970	138	149	-
455922	138	150	-

Por outro lado, também se verifica que a própria recorrente reconhece que não houve destaque nas notas fiscais do fornecedor, vinculadas às dos transportadores. Menciono trecho do recurso:

Embora o valor do transporte tenha sido realizado por terceiro e não esteja incluído no preço produto, os documentos fiscais relativos ao frete comprovam que a recorrente pagou pelo serviço de transporte. Ainda, consta das notas fiscais que a carga transportada consistia em madeira.

Destarte, irreparável a decisão *a quo* que adoto como razões de decidir complementares:

#### CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. FRETE.

Asseverou o Fisco, no Parecer Saort, que a contribuinte incluiu no custo de aquisição dos insumos o valor do frete relativo às transferências de matéria-prima entre os estabelecimentos de forma indevida.

Por sua vez, a contribuinte alegou que a necessidade de transferência dos insumos para outros estabelecimentos da mesma empresa, a fim de continuar ou concluir o processo produtivo, faz com que o frete seja incluído como custo dos insumos, fazendo parte da base de cálculo para apuração do crédito presumido de IPI.

Então, vejamos o que dispõe os atos administrativos em vigor à época da apuração - ano-calendário de 2006, relativamente ao crédito presumido do regime alternativo de que trata a Lei n.º 10.276, de 10/09/20011, IN SRF n.º 420, de 10 de maio de 2004:

IN SRF n.º 420, de 2004:

*Art. 18. Para efeito do cálculo do crédito presumido, o ICMS não será excluído dos custos das matérias-primas, dos produtos intermediários, dos materiais de embalagem, da energia elétrica e dos combustíveis, bem assim os valores do frete e seguro, desde que cobrados ao adquirente.*

Ditada a norma legal para o cálculo do incentivo, a Receita Federal cuidou de elucidar as condições para o cômputo de tais dispêndios (fretes – despesas acessórias) como integrantes do valor dos insumos (MP, PI e ME) empregados nos produtos industrializados exportados. Por intermédio de seu sítio na *Internet*2 divulgou a seguinte nota, inserta no tópico “Perguntas e Respostas” (onde encontro – perguntas e respostas – DIPJ 2013 – IPI), Pergunta n.º 14:

*014 - O ICMS, o frete e o seguro integram o valor das matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) utilizados na produção para efeito da apuração do crédito presumido do IPI de que tratam a Lei n.º 9.363, de 1996, e a Lei n.º 10.276, de 2001?*

*Resp: As despesas acessórias, inclusive o frete, somente integram a base de cálculo do benefício se forem cobradas do adquirente, ou seja, se estiverem incluídas no preço do produto. Com relação ao ICMS o mesmo integra o custo de aquisição.*

*No caso de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, o frete e as despesas acessórias nunca integrarão a base de cálculo do crédito presumido, nem quando forem decorrentes de remessa para industrialização fora do estabelecimento – hipótese que não configuram aquisição de MP, PI e ME, mas, meramente, custo de produção.*

*No caso de aquisições, as despesas acessórias e o frete integram a base de cálculo do crédito presumido quando cobradas do adquirente, ou seja, quando estiverem incluídas no preço do produto.*

*Contudo, no caso o frete pago a terceiros (compra FOB, por exemplo), em que o transporte for efetuado por pessoa jurídica (contribuinte do PIS Pasep e Cofins), com Conhecimento de Transporte vinculado única e exclusivamente à nota fiscal de aquisição, admite-se que o frete integre a base de cálculo do crédito presumido.*

Veja-se que para integrar o custo de aquisição é necessário que o frete esteja inserido na nota de aquisição do insumo, isto é, que o frete seja cobrado diretamente do adquirente pelo fornecedor do insumo. Se, entretanto, o frete foi realizado por pessoa jurídica diversa do fornecedor do insumo, deve o interessado comprovar, mediante apresentação de conhecimento de transporte, a vinculação única e exclusiva do insumo adquirido à nota fiscal da respectiva aquisição.

O caso da contribuinte (transferência de insumo entre estabelecimentos da mesma empresa) está explicitamente citado na resposta do Perguntão (2º parágrafo). Assim, o entendimento da Receita Federal é de que *no caso de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, o frete e as despesas acessórias nunca integrarão a base de cálculo do crédito presumido, nem quando forem decorrentes de remessa para industrialização fora do estabelecimento – hipótese que não configuram aquisição de MP, PI e ME, mas, meramente, custo de produção.*

De fato, a mera aquisição de prestação de serviço de transporte não se enquadra em quaisquer das hipóteses de incidência definidas no art. 2º da Lei n.º 9.363/96 ou Lei n.º 10.276/2001, para fins de apuração do crédito presumido do IPI, porquanto não se trata

de aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para serem utilizados no processo produtivo.

Conclui-se, assim, que, a aquisição de serviços de transporte, isoladamente considerada, embora possa representar um custo que onera o processo produtivo (custo operacional), não integra a base cálculo do crédito em questão.

Isso posto, à vista dos elementos dos autos, não procede a argumentação da reclamante no sentido por ela pretendido, ou seja, a inclusão dos custos com transporte na base de cálculo do crédito presumido, estando portanto correto o procedimento realizado pela fiscalização de deduzir do total de custos os valores relativos a fretes.

Por todo o exposto, conheço o recurso voluntário da recorrente e nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.