



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10925.901878/2011-57</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-014.808 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO IPI PARA RESSARCIMENTO PIS-PASEP E COFINS. CONCEITO DE RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

A Lei 9.363/1996, norma jurídica instituidora do benefício fiscal, atribuiu ao Ministro de Estado da Fazenda a competência para definir “receita de exportação”. Para período de apuração anterior a 26 de março de 2003, a “receita de exportação” alcançava, indistintamente, todas as mercadorias nacionais.

REGIME ALTERNATIVO DA LEI Nº 10.276/2001. AQUISIÇÃO PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Havendo decisão definitiva do STJ (REsp nº 993.164/MG), proferida na sistemática do Recursos Repetitivos, no sentido da inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI na exportação das aquisições de não contribuintes PIS/Cofins, como os produtores rurais pessoas físicas, esta deve ser aplicada também para os casos do regime alternativo previsto pela Lei nº 10.276/2001.

CRÉDITO SOBRE TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE FILIAIS. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

A transferência de produtos intermediários entre estabelecimentos da mesma empresa não corresponde a uma aquisição, pois não há transferência de titularidade do bem.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO. TAXA SELIC. TERMO INICIAL. TEMA 1003. STJ.

No ressarcimento do PIS e da Cofins não cumulativos aplica-se a taxa Selic, a partir do 361º dia, a contar da data do protocolo do pedido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para (i) incluir na base de cálculo do crédito presumido de IPI (i.i) os valores relativos as aquisições de insumos de pessoas físicas e sociedades cooperativas e (i.ii) os valores relativos à aquisição da lenha adquirida de pessoas físicas; (ii) reverter a glosa relativa ao empréstimo de mercadorias e (iii) reconhecer a incidência da correção monetária pela taxa Selic, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do Pedido de Ressarcimento realizado.

Sala de Sessões, em 17 de setembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Marina Righi Rodrigues Lara – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão de nº 14-75.961, proferido pela 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/POR que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada em oposição ao Despacho Decisório Eletrônico de fls. 40 a 44.

Na origem, o contribuinte apresentou pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI, no valor de R\$ 5.525.819,42, tendo sido reconhecido apenas R\$ 880.156,34. Conforme consta do Relatório da Atividade Fiscal que a referida parcela teria sido indeferida pelas seguintes razões:

- (i) ajuste da receita operacional bruta, da receita de exportação e dos custos do ano de 2002, para acrescentar os valores relativos ao 1º e 2º trimestres

de 2002, os quais não foram considerados pelo contribuinte no seu cálculo (Item 4.1 do "Relatório da Atividade Fiscal");

- (ii) ajuste na receita operacional bruta dos meses de julho de 2002 a março de 2003. A fiscalização considerou como receita operacional bruta a totalidade da receita auferida pela venda de bens e serviços (receita dos estabelecimentos comerciais e industriais) e não apenas a receita proveniente da venda de produtos industrializados (receita dos estabelecimentos industriais), como fez o contribuinte (Item 4.3 do "Relatório da Atividade Fiscal");
- (iii) glosa (exclusão) da base de cálculo do valor de R\$ 1.497.988,44, relativo a fretes sobre transferências efetuadas entre filial e matriz (Item 4.4 do "Relatório da Atividade Fiscal");
- (iv) glosa (exclusão) da base de cálculo do valor de R\$ 110.862.289,44, relativo a transferências (Item 4.4 do "Relatório da Atividade Fiscal");
- (v) glosa (exclusão) da base de cálculo do valor de R\$ 4.258.883,10, relativo a empréstimo de mercadorias (Item 4.4 do "Relatório da Atividade Fiscal");
- (vi) glosa (exclusão) da base de cálculo do valor de R\$ 11.059.690,45, relativo a insumos adquiridos de pessoas físicas (Item 4.4 do "Relatório da Atividade Fiscal");
- (vii) glosa (exclusão) da base de cálculo do valor de R\$ 58.943.734,49, relativo a insumos adquiridos de sociedades cooperativas (Item 4.4 do "Relatório da Atividade Fiscal");
- (viii) glosa do valor de R\$ 3.371.206,65 informado no mês de agosto de 2002, linha “13. Acréscimo no mês do valor excluído no ano anterior” do DCP, relativo a MP, PI e ME aplicados a produtos em elaboração e acabados em estoque (Item 4.5 do "Relatório da Atividade Fiscal");
- (ix) glosa (exclusão) da base de cálculo do valor de R\$ 92.757,72, relativo a transferências de combustíveis (lenha) (Item 4.6 do "Relatório da Atividade Fiscal");
- (x) glosa (exclusão) da base de cálculo do valor de R\$ 1.837.197,13, relativo a combustíveis (lenha) adquiridos de pessoas físicas (Item 4.6 do "Relatório da Atividade Fiscal").

Inconformado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, sustentando os seguintes pontos:

- (i) na data em que apresentou o pedido de resarcimento (28/05/2007), o crédito presumido referente ao período de 01/01/2002 a 27/05/2002 já

- estaria prescrito, não tendo, portanto, considerado em seu cálculo a receita operacional bruta, de exportação e custos acumulados até 30/06/2002;
- (ii) sustenta que o disposto no §15 do art. 3º da Portaria MF nº 38/1997 conflitaria com norma de hierarquia superior, isto é, Lei nº 9.363/96, sendo inviável a sua aplicação. Assim, no caso concreto, deveria ser utilizado o conceito de receita operacional disposto no §12, art. 3º da Portaria MF nº 64/2003;
  - (iii) os valores relativos à transferência de mercadorias das filiais para os estabelecimentos industriais deveriam ser computados na base de cálculo do incentivo;
  - (iv) os valores relativos aos fretes decorrentes de transferência de mercadorias cobrados do adquirente deveriam ser computados na base de cálculo do incentivo;
  - (v) os valores relativos a empréstimos de mercadorias deveriam ser computados na base de cálculo do incentivo;
  - (vi) os valores relativos aos insumos adquiridos de pessoas físicas e sociedades cooperativas deveriam ser computados na base de cálculo do incentivo;
  - (vii) os valores relativos aos estoques iniciais de produtos em elaboração e acabados e não vendidos deveriam ser computados na base de cálculo do incentivo;
  - (viii) os valores relativos à transferência de combustíveis (lenha) entre filial e matriz adquiridos de pessoas físicas deveriam ser computados na base de cálculo do incentivo;
  - (ix) necessidade de reconhecimento da incidência da taxa Selic a ser calculada desde a data do pedido até o efetivo recebimento do crédito.

A 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/POR, contudo, por meio do Acórdão de nº 14-75.961, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

O referido acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

Na determinação do crédito presumido do IPI, deve ser considerado o total, acumulado desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, dos valores da receita operacional bruta, da receita de exportação e dos custos.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. MÉTODO ALTERNATIVO DA LEI Nº 10.276, DE 2001. CUSTOS DE AQUISIÇÃO ADMITIDOS.

Na apuração do crédito presumido pelo método alternativo, são glosados os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, ou transferências e empréstimos de insumos que não sofrem a incidência do PIS/Pasep e da Cofins, pois, conforme a legislação de regência, os insumos adquiridos devem sofrer o gravame das referidas contribuições.

**DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO PRESUMIDO. DECLARAÇÃO DO ANO-CALENDÁRIO ANTERIOR. AUSÊNCIA.**

Se o contribuinte não apresenta determinada declaração do último trimestre do ano-calendário anterior, não pode usufruir dos benefícios dela decorrentes, tais como, o mecanismo de compensação disposto na linha 13 do DCP do ano-calendário seguinte.

**CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. RECEITA OPERACIONAL BRUTA.**

**CONCEITO. PERÍODO ATÉ 25/03/2003.**

Até 25/03/2003, para fins de crédito presumido do IPI, a receita operacional bruta era composta pelo produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, pelo preço dos serviços prestados e pelo resultado auferido nas operações de conta alheia (Portaria MF nº 38/1997 e IN SRF nº 23/1997).

**CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. JUROS DE MORA.**

**TAXA SELIC.**

É incabível a concessão do estímulo fiscal acrescido de juros de mora pela taxa Selic, por ausência de autorização legal.

**Manifestação de Inconformidade**

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

**Direito Creditório Não Reconhecido**

Em síntese, o colegiado *a quo* entendeu que:

- (i) nos termos da legislação, para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, a empresa ou o estabelecimento produtor e exportador deverá apurar o total, acumulado desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção, independentemente de eventual prescrição do direito de ressarcimento de trimestres anteriores ao trimestre de referência;
- (ii) somente a partir de 26/03/2003, o conceito de receita bruta operacional amoldou-se às pretensões do contribuinte. Antes dessa data, a receita operacional bruta era composta pelo produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, pelo preço dos serviços prestados e pelo resultado auferido nas operações de conta alheia (artigo 3º, § 15, da Portaria MF nº 38/1997);

- (iii) a normatização considerada ilegal, no julgamento do recurso especial REsp nº 993.164/MG pela sistemática do art. 543-C do CPC, foi aquela que versou sobre a definição da base de cálculo do crédito presumido pela sistemática da Lei nº 9.363, de 1996. A Lei nº 10.276, de 2001, por introduzir nova sistemática na forma de apuração do crédito, e por ser específica e explícita quanto à questão, não pode ser tida como abrangida pela situação de que tratou a mencionada decisão judicial. Dessa forma, as disposições emanadas da Secretaria da Receita Federal, no que toca à normatização desta lei, não devem ser consideradas ilegais, sendo indevida a apropriação de crédito presumido do IPI calculado sobre as aquisições de pessoas físicas e cooperativas;
- (iv) as entradas por transferências de mercadorias efetuadas entre filial e matriz, inclusive os respectivos fretes, empréstimos de mercadorias e aquisições de combustíveis (lenha), uma vez que não há a incidência das contribuições em questão nos ingressos desses insumos;
- (v) como não há cálculos de crédito presumido anteriores onde a pessoa jurídica tenha utilizado a linha “12. Exclusão no mês do valor utilizado em produtos em elaboração e acabados não vendidos”, fica impedido de preencher a linha 13 em questão, pois só pode haver um acréscimo em um trimestre se houver uma exclusão em trimestre anterior;
- (vi) a requerente não tem direito aos juros pleiteados porque não existe previsão legal nesse sentido.

Devidamente intimada em 28/03/2018, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário em 27/04/2018, reiterando os argumentos trazidos em sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### **1. Do ajuste da receita operacional bruta, da receita de exportação e dos custos, do ano de 2002**

Como relatado anteriormente, a fiscalização incluiu no cálculo do crédito presumido valores relativos à receita operacional bruta, à receita de exportação e aos custos relativos ao 1º e 2º trimestres de 2002.

A contribuinte, por sua vez, sustenta que, como o protocolo do seu pedido de resarcimento do crédito presumido de IPI ocorreu em 28/05/2007, naquele momento, o direito de pleitear o resarcimento do crédito presumido em relação ao período de 01/01/2002 a 27/05/2002 já estaria prescrito.

Ocorre que, como bem decidido pelo colegiado *a quo*, a forma acumulada de cálculo do crédito presumido de IPI independe de eventual prescrição do direito de resarcimento de trimestres anteriores ao trimestre de referência.

Uma coisa é a forma de apuração do valor do crédito devido, isto é, a verificação da certeza e liquidez do valor a ser restituído. Outra, bem diferente, é o prazo em que o contribuinte deve exercer o seu direito à restituição do valor devidamente apurado.

A respeito dos requisitos e periodicidade para essa apuração, o art. 6º da Lei 9.363/1996, que dispôs sobre a instituição de crédito presumido do IPI, para resarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, assim prescreveu:

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 resarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.

Assim, em um primeiro momento, com o intuito de regulamentar aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo resarcimento, foi editada a Portaria MF nº 129/1995. Sobre a forma de apuração, o seu art. 3º assim estabelecia:

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.

**§ 1º. Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, a empresa ou o estabelecimento produtor e exportador deverá:**

I- apurar o total, acumulado desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção;

**II- apurar a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito;**

III- aplicar a relação percentual, referida no inciso anterior, sobre o valor apurado de conformidade com o inciso I;

IV- multiplicar o valor apurado de conformidade com o inciso anterior por 5,37% (cinco inteiros e trinta e sete centésimos por cento), cujo resultado corresponderá

ao total do crédito presumido acumulado desde o início do ano até o mês da apuração;

V- diminuir, do valor apurado de conformidade com o inciso anterior, o resultado da soma dos seguintes valores de créditos presumidos, relativos ao ano-calendário:

- a) utilizados para compensação com o IPI devido;
- b) resarcidos;
- c) com pedidos de ressarcimento já entregues à Receita Federal.

Para além disso, em 2001, com a Lei nº 10.276/2001, foi instituído o regime alternativo de determinação do valor do crédito presumido do IPI, nos seguintes termos:

Art. 1º. Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no **caput**:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo.

§ 3º Na determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:

I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;

II - o valor dos custos previstos no § 1º será apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.

**§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:**

I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subsequentes.

**§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996.**

Cabe salientar que diversas foram as Portarias que sucederam a Portaria MF nº 129/1995, tendo todas elas, contudo, mantido a mesma forma de apuração.

Especificamente no que se refere ao regime alternativo do crédito presumido do IPI, destaca-se a IN SRF nº 69/2001, vigente à época dos fatos, que dispunha sobre o seu cálculo, utilização e a apresentação de informações.

"Art. 10. Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica deverá:

I- apurar o total acumulado, desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, dos custos referidos no art. 6º;

**II- apurar o fator a ser aplicado, de conformidade com o art. 7º, considerando os valores da receita operacional bruta, da receita de exportação e dos custos, acumulados desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito;**

Diante de todo esse contexto, é possível concluir que, para apuração do fator a ser aplicado, o contribuinte deverá considerar os valores da receita operacional bruta, da receita de exportação e dos custos, **acumulados desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito.**

Como já mencionado, a apuração está diretamente relacionada com a quantificação do crédito presumido de um determinado mês, isto é, com a aferição da certeza e liquidez do montante objeto de restituição. A prescrição, por sua vez, ocorre em momento posterior, já que se refere ao prazo em que o contribuinte deve exercer o seu direito à restituição do valor devidamente apurado.

Pelo exposto, entendo que deve ser mantida a decisão de piso neste ponto.

Subsidiariamente, requereu a Recorrente que, quanto ao ano de 2002, também fossem reconhecidos na apuração do crédito presumido, os valores referentes às (i) aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, (ii) transferências entre filiais e matriz e (iii) fretes relativos a estas transferências, os quais não foram considerados pela fiscalização.

Destaco que, como tais pontos serão objeto de análise nos itens a seguir, entendo que a questão deverá ser examinada em conjunto.

**2. Do ajuste na receita operacional bruta dos meses de julho de 2002 a março de 2003**

Quanto ao período de julho de 2002 a março de 2003, entendeu a fiscalização que a contribuinte não teria observado o conceito de receita operacional bruta, previsto no § 15, do art. 3º, da Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997. A decisão recorrida manteve o referido entendido, sustentando que somente a partir do advento da Portaria MF nº 64/2003, deveria ser considerada como receita operacional bruta, apenas o produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora.

A contribuinte, por sua vez, sustenta que, em consonância com as disposições da Lei nº 9.363/1996, mesmo antes da edição da Portaria MF nº 64, de 24 de março de 2003, na apuração do coeficiente de exportação, não seria possível incluir a receita de outros estabelecimentos que não realizaram a atividade de produtor exportador.

Sem razão o Recorrente.

Nos termos do art. 6º da Lei 9.363/1996, caberia ao Ministro de Estado da Fazenda dentre outras atribuições, a definição de receita de exportação, conforme se demonstra a seguir:

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 resarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.

Em um primeiro momento, essa competência foi exercida por meio da Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, em seu art. 3º, §15, nos seguintes termos:

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

II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais;

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

A referida Portaria foi posteriormente revogada pela Portaria MF nº 64, de 24 de março de 2003, que passou a definir receita operacional bruta da seguinte forma:

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.

(...)

§ 12. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

**I - receita operacional bruta, o produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora nos mercados interno e externo;**

II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de produtos industrializados nacionais;

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

Verifica-se, portanto, que antes da referida Portaria não havia qualquer restrição à receita bruta de exportação à venda dos “produtos industrializados nacionais”, alcançando, indistintamente, todas as mercadorias nacionais, sem qualquer vinculação à produção industrial realizada pela pessoa jurídica exportadora. O referido conceito alcançava, portanto, também a receita auferida na revenda de mercadorias. Tal limitação veio a ocorrer apenas a partir de março de 2003.

Esse é o entendimento que vem sendo adotado por este Conselho, em diversos de seus julgados, por unanimidade de votos. A título exemplificativo, destaco os seguintes:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 4º trimestre de 2002 IPI. RESSARCIMENTO. EXPORTAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO PIS-PASEP E COFINS. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

No regime alternativo da Lei 10.276, de 10 de setembro de 2001, os insumos correspondentes a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, sem incidência das contribuições PIS-Pasep e Cofins, não integram a base de cálculo do crédito presumido.

IPI. RESSARCIMENTO. EXPORTAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO PIS-PASEP E COFINS. CONCEITO DE RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

A Lei 9.363, de 1996, norma jurídica instituidora do benefício fiscal, atribuiu ao Ministro de Estado da Fazenda a competência para definir “receita de exportação”. Para período de apuração anterior a 26 de março de 2003, a “receita de exportação” alcançava, indistintamente, todas as mercadorias nacionais.

(...)

(Acórdão nº 3101-00.744, 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 1<sup>a</sup> Câmara, da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Tarásio Campelo Borges, Sessão de 4 de maio de 2011)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/06/2000 a 31/03/2003 CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÕES DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS

DE TERCEIROS. INCLUSÃO, TANTO NO NUMERADOR COMO NO DENOMINADOR, NA VIGÊNCIA DA PORTARIA MF nº 38/97, E EXCLUSÃO, EM AMBOS, SOB A ÉGIDE DA PORTARIA MF nº 64/2003.

Na determinação do Coeficiente de Exportação (relação entre a Receita de Exportação e a Receita Operacional Bruta do produtor exportador) utilizado para cálculo do Crédito Presumido de IPI da Lei nº 9.363/96, as receitas de exportação de mercadorias simplesmente adquiridas de terceiros (ou seja, que não sofreram nenhum processo de industrialização) devem ser, (i) incluídas, tanto no numerador como no denominador, na vigência da Portaria nº 38/97, que se deu até 25/03/2003; e (ii) excluídas, tanto do numerador como do denominador, na vigência da Portaria nº 64/2003.

(Acórdão nº 9303-006.962, Conselheiro Relator Rodrigo da Costa Pôssas, 3<sup>a</sup> Turma da CSRF, Sessão de 13 de junho de 2018)

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

### **3. Glosa das aquisições de insumos de pessoas físicas e sociedades cooperativas**

No que tange as aquisições de insumos de pessoas físicas e sociedades cooperativas, entendeu a fiscalização que ante a ausência de incidência de contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins sobre tais aquisições, não seriam admitidas no cálculo do crédito presumido do IPI.

O contribuinte, por sua vez, sustenta que a questão já teria sido resolvida no julgamento do REsp nº 993.164/MG, processado nos termos do art. 543-C do CPC/1973, não havendo dúvida a respeito do seu direito.

A DRJ, por outro lado, a despeito de reconhecer, expressamente, que a controvérsia estaria definitivamente superada no julgamento do REsp nº 993.164/MG, entendeu que a normatização considerada ilegal naquela oportunidade foi aquela que versou sobre a definição da base de cálculo do crédito presumido pela sistemática da Lei nº 9.363, de 1996. No entanto, a Lei nº 10.276, de 2001, por introduzir nova sistemática na forma de apuração do crédito, e por ser específica e explícita quanto à questão, não poderia ser tida como abrangida pela situação de que tratou a mencionada decisão judicial, de modo que as disposições emanadas da Secretaria da Receita Federal, no que toca à normatização desta lei, não devem ser consideradas ilegais.

Sem razão a DRJ.

Como já mencionado, não há dúvida a respeito da possibilidade de resarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações, apurado com base na Lei nº 9.363/1996, mesmo quando as matérias primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS e da Cofins.

Essa foi a tese fixada pelo STJ na ocasião do julgamento do REsp nº 993.164/MG, em sede de repetitivos, que restou assim ementado:

Ementa 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 nos 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 constitucionalidade (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

DOCUMENTO VALIDADO

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).

10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que:

"Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a constitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte." 11. Entretanto, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descharacteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

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

E não só, a questão foi posteriormente sedimentada pela Súmula 494, nos seguintes termos:

Súmula 494, STJ.

O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

(PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, DJe 13/08/2012)

O presente caso, no entanto, não trata especificamente a respeito da forma de apuração do crédito prevista na Lei nº 9.363/1996, mas sim, do regime alternativo estabelecido pela Lei nº 10.276/2001. Daí, portanto, a controvérsia ora analisada, qual seja, o posicionamento adotado pelo STJ em sede de recurso repetitivo deveria ser diretamente aplicado nos casos em que o crédito presumido tiver sido apurado com base no regime alternativo previsto pela Lei nº 10.276/2001?

A respeito da referida dúvida, destaco o entendimento adotado pelo STJ na ocasião do REsp n. 1.313.043/RS que, embora não realizado na sistemática dos recursos repetitivos, aborda a questão de forma explícita. Destaco a sua ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO ALTERNATIVO DE IPI. RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS. ARTS 1º E 6º, DA LEI N. 9.363/96 E LEI N. 10.276/2001. ILEGALIDADE DO ART. 5º, §2º, DA IN/SRF N. 420/2004. CORREÇÃO MONETÁRIA. SÚMULA N. 411/STJ.

**1. O art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa n. 23/97, impôs limitação ilegal ao art. 1º da Lei n. 9.363/96, quando condicionou gozo do benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS. Tema já julgado pelo recurso representativo da controvérsia REsp. n. 993.164/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 13.12.2010. Lógica que também se aplica ao art. 5º, §2º, da IN/SRF n. 420/2004, específica para o crédito presumido alternativo previsto na Lei n. 10.276/2001, por possuir idêntica redação.**

2. O tema da correção monetária dos créditos escriturais de IPI é matéria sumulada neste STJ (Súmula 411/STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco") e já foi objeto de julgamento pela sistemática para recursos repetitivos prevista no artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, no REsp. Nº 1.035.847 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009.

3. Consoante precedente julgado em sede de Recurso Representativo da Controvérsia (REsp. n. 1.138.206/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9.8.2010), o art. 24 da Lei 11.457/2007 se aplica também para os pedidos protocolados antes de sua vigência. Sendo assim, o Fisco deve ser considerado em mora somente a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento.

4. Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente provido.

(REsp n. 1.313.043/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2/10/2012, DJe de 8/10/2012.)

Esse também é o entendimento que vem sendo adotado por unanimidade pela 3<sup>a</sup> Turma da CSRF, conforme se extrai das ementas colacionadas a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

RESP 993.164. ILEGALIDADE IN 23/97. RESTRIÇÃO.

A ratio do REsp 993.164 abrange somente a ilegalidade da IN 23/97 e a Lei 9.393/96 em nada alterando a apuração do crédito presumido pelo método alternativo da Lei nº 10.276, de 2001.

LEI 10.276/01. RESTRIÇÃO. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE.

Na esteira do quanto decidido pelo Tribunal da Cidadania não houve qualquer alteração entre a base de cálculo do crédito presumido descrito na Lei nº 10.276, de 2001 e na Lei 9.393/96, destarte, não há base legal para afastar da hipótese de crédito as aquisições de pessoas físicas.

(Acórdão nº 9303-015.042, Conselheiro Relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto sessão de 10/04/2024)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS.

REGIME ALTERNATIVO DA LEI Nº 10.276/2001. ADMISSÃO, POR IDENTIDADE DE EXIGÊNCIA CONTIDA NA LEI Nº 9.363/96 E APLICAÇÃO ANÁLOGA, EM TESE, DE DECISÃO VINCULANTE DO STJ.

Havendo decisão definitiva do STJ (REsp nº 993.164/MG), proferida na sistemática do art 543-C do antigo CPC (Recursos Repetitivos), no sentido da inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI na exportação (Lei nº 9.363/96, originalmente regulada pela IN/SRF nº 23/97) das aquisições de não contribuintes PIS/Cofins, como os produtores rurais pessoas físicas, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental (art. 62, § 2º, do RICARF). Mesmo que, a rigor, não haja a mesma vinculação quando a apuração se dá no regime da Lei nº 10.276/2001, originalmente regulada pela IN/SRF nº 69/2001, considerando que nela há a mesma exigência da incidência das contribuições na aquisição do produtor rural pelo produtor-exportador, e que a interpretação vinculante do STJ de que as contribuições estão embutidas em etapas anteriores da cadeia produtiva está consignada em tese, admite-se também o creditamento no regime alternativo.

(Acórdão nº 9303-006.802, Conselheiro Relator Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 16 de maio de 2018)

Em síntese, não existindo alterações no que diz respeito à composição da base de cálculo estabelecida pelas Leis nº 10.276/01 e nº 9.363/96, não resta dúvida a respeito da aplicação do entendimento adotado no REsp nº 993.164/MG, também em relação ao regime alternativo de apuração do crédito presumido de IPI.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido, para que sejam reconhecidos na apuração do crédito os valores relativos as aquisições de insumos de pessoas físicas e sociedades cooperativas.

#### **4. Glosa da transferência de mercadorias entre filial e matriz**

Quanto aos valores relativos à transferência de mercadorias entre filial e matriz, entendeu a fiscalização que estes não poderiam ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido do IPI, uma vez que em tais transferências não incidem a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, para ser admitido no cálculo do crédito presumido do IPI, o que importa é que a mercadoria atenda ao conceito de insumos de produção (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) e, além disso, seja efetivamente, empregada no processo produtivo de mercadorias nacionais.

Sem razão a Recorrente.

Nos termos do art. 1º, § 1º, I da Lei nº 10.276/2001, a base de cálculo do crédito presumido é a soma dos custos de aquisição dos insumos, compreendidos neste a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. É necessário, portanto, que haja uma operação de aquisição para que se possa falar em direito ao crédito presumido de IPI.

No caso dos autos, está-se diante de transferências entre estabelecimentos, operação que não pode ser considerada como aquisições de MP, PI ou ME, por não configurar em transferência da titularidade do bem.

Esta é o entendimento que vem sendo adotado por este Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

(IPI)

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003 CRÉDITO SOBRE TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE FILIAIS. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

O direito ao crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 é condicionado ao exercício efetivo de atividade de produtor/exportador do estabelecimento e à efetiva aquisição de MP, PI e ME. A transferência de produtos intermediários entre estabelecimentos da mesma empresa não corresponde a uma aquisição, pois não há transferência de titularidade do bem.

(Acórdão nº 3402-007.977 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária Sessão de 16 de dezembro de 2020 – Conselheiro Relator Rodrigo Mineiro Fernandes )

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

(IPI)

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE FILIAIS. NÃO HÁ DIREITO AO CRÉDITO.

O disposto no art. 1º da Lei n.º 9.363/96 é claro no sentido de que a empresa fará jus ao crédito presumido de IPI como forma de resarcimento das contribuições do PIS e da COFINS, incidentes sobre as aquisições dessas matérias-primas no mercado interno, não podendo ser enquadradas nesse conceito as transferências entre filiais.

(Acórdão nº 9303-009.172 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma Sessão de 17 de julho de 2019 – Conselheira Relatora Vanessa Marini Cecconello)

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

**5. Glosa dos fretes sobre transferência de mercadorias entre filial e matriz**

Com relação ao frete sobre transferência de mercadorias entre filial e matriz, sustenta a fiscalização que somente poderiam fazer parte da base de cálculo do crédito presumido do IPI, os gastos com fretes vinculados ao transporte de insumos admitidos no cálculo do incentivo e, ainda assim, excepcionados os fretes adquiridos de pessoas físicas.

A contribuinte, por sua vez, alega que nos termos do art. 18, da Instrução Normativa SRF nº 69, de 06 de agosto de 2001, o frete cobrado do adquirente integra o custo das matérias-primas, dos produtos intermediários, e dos materiais de embalagem e, por consequência, a base de cálculo do crédito presumido do IPI. Defende, ainda, que, no presente caso, não haveria dúvida de que o frete foi efetivamente suportado pela contribuinte, tendo sido contabilizados nas contas contábeis de estoque, agregando, assim, o custo das mercadorias.

Sustenta, ainda, que os fretes contratados de pessoas físicas também deveriam ser considerados na base de cálculo do crédito presumido, pelas mesmas razões expostas no item relativo à aquisição de insumos de pessoas físicas.

De fato, conforme dispõe a Instrução Normativa supramencionada, para que a despesa de frete possa ser incluída no cômputo do crédito presumido de IPI, é necessário que o valor do frete seja cobrado do adquirente e esteja incluído no preço do produto. Ocorre que nas operações de transferência de mercadorias entre filial e matriz, como mencionado no item anterior, não há uma operação de aquisição.

Dessa forma, os gastos com fretes sobre transferência de mercadorias entre filial e matriz, por não estarem vinculados a uma operação de aquisição, em que ocorre a transferência de titularidade do bem transportado, não podem compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Pelo exposto, deve ser mantida a decisão de piso também quanto a este ponto.

#### **6. Glosa de valores relativos a empréstimo de mercadorias**

Como relatado anteriormente, a fiscalização glosou o valor relativo a empréstimo de mercadorias, ao argumento de que a requerente teria incluído, indevidamente, na base de cálculo do crédito presumido, valores que não sofreram a incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins.

No entanto, sustenta a Recorrente que, por adotar o sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, o recebimento de grãos por empréstimo é registrado em “sistema de estoques”, de modo que tal operação não afetaria o custo médio dos itens em estoque. Nesses casos, ocorre apenas um acréscimo nas quantidades, permanecendo o preço médio inalterado. Afirma que tais valores não foram sequer incluídos na base de cálculo do crédito presumido, justamente por não transitarem em conta de resultado.

A DRJ, por sua vez, entende que, mesmo com o custo médio permanecendo inalterado, com o aumento da quantidade de grãos em estoque, o valor do custo total em estoque aumenta, de modo que o valor da baixa de estoque por consumo efetivamente afeta a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Ocorre que, como demonstra o Recorrente, pelo sistema de adotado, somente são computados no custo de produção os valores relativos às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, **efetivamente empregados (consumidos) na industrialização durante o período.**

No caso de itens recebidos em empréstimo, como a gratuidade é o seu pressuposto, não há custo associado, mas apenas o aumento das unidades associada àquela categoria (matéria-prima). Pela dinâmica da atividade exercida pela Recorrente, o que se observa é um controle paralelo do estoque, no sentido de gerencial, que não pode afetar o custo de produção.

De fato, dentro da sistemática contábil não é possível que o custo de produção seja afetado por meio de elementos patrimoniais de natureza transitória, na medida em que a baixa do ativo em questão ocorrerá pela liquidação do passivo correspondente. Em resumo, a movimentação desse suprimento de estoque (e sua posterior devolução) ocorre apenas em contas patrimoniais (ativo e passivo), o que a torna incapaz de afetar o custo de produção, referência adotada para fins de tomada do crédito em questão.

Assim, não é possível que os itens emprestados afetem a base de cálculo do crédito presumido, pelo simples fato de que não transitam pelo resultado. Os itens que compõem o estoque de matérias-primas somente irão afetar o resultado do exercício quando forem

transformados em custo, por meio de sua utilização no processo produtivo. Isto é, apenas os elementos de estoque vinculados a um efetivo custo de aquisição é que afetarão o resultado do período.

De todo modo, para que um determinado elemento patrimonial possa afetar o custo de produção é preciso que ele tenha sido adquirido de forma onerosa. Ou seja, a transformação em custo de produção pressupõe que tenha havido custo de aquisição.

Dessa forma, não tendo a fiscalização imputado qualquer ocorrência de fraude na contabilidade da Recorrente, entendo que, quanto a este ponto, deve ser reformada a decisão recorrida para cancelar a glosa realizada quanto a este ponto.

#### **6. Glosa do valor relativo aos estoques iniciais de produtos em elaboração e acabados não vendidos**

No que tange à glosa relativa aos estoques iniciais de produtos em elaboração e acabados não vendidos (valor de R\$ 3.371.206,65 informado no mês de agosto de 2002 na linha 13), entendeu a DRJ que esta deveria ser mantida, ao argumento de que inexistindo cálculos de crédito presumido utilizado a linha 12 (“Exclusão no mês do valor utilizado em produtos em elaboração e acabados não vendidos”), fica o contribuinte impedido de preencher a linha 13, pois só pode haver um acréscimo em um trimestre, se houver uma exclusão em trimestre anterior.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, em relação ao ano de 2002, iniciou o cálculo do crédito presumido do IPI, a partir do dia 01 de julho. No entanto, sustenta que em 30 de junho de 2002 havia produtos em elaboração e produtos acabados em estoque, que, naturalmente, foram vendidos a partir do mês de julho de mesmo ano.

Afirma que, segundo a metodologia de cálculo prevista pelas Leis nºs 9.363/1996 e 10.276/2001, os produtos em elaboração e acabados somente compõem a base de cálculo do crédito presumido, no período em que ocorreu a venda. Afirma, assim, que, se os produtos em estoque em 30/06/2002, foram vendidos no período de apuração em que a empresa iniciou o cálculo do crédito presumido, teria o direito considerar esses estoques na apuração do trimestre que se iniciou em 01/07/2002.

Sobre o tema destaco o art. 4º da IN SRF nº 69, de 2001

Art. 4º A opção pelo regime alternativo de cálculo do crédito presumido implicará a observância dos seguintes procedimentos:

(...)

III - os valores de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados em produtos em elaboração e acabados mas não vendidos serão excluídos da base de cálculo do crédito presumido do último período de apuração anterior à opção e computados, pelo custo de aquisição, a partir do primeiro período de apuração correspondente à nova sistemática de cálculo.

Em síntese, caberia a Recorrente demonstrar que os valores de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados em produtos em elaboração e acabados, mas não vendidos, foram excluídos da base de cálculo do crédito presumido do último período de apuração anterior à opção e computados, pelo custo de aquisição, a partir do primeiro período de apuração correspondente à nova sistemática de cálculo.

Como destaca a decisão de piso, a linha 12 do DCP “Exclusão no mês do valor utilizado em produtos em elaboração e acabados não vendidos” deve ser necessariamente preenchida para que seja possível o preenchimento da linha 13, que corresponde ao valor de MP, PI e ME utilizado em produtos não acabados e em produtos acabados que não foram vendidos e que foi excluído na apuração do crédito presumido referente ao ano anterior.

Tal procedimento de exclusão da base de cálculo do crédito presumido deve ser aplicado mesmo no caso em que o contribuinte inicia o cálculo do crédito presumido do IPI, nos termos do art. 4º, inciso III, da IN SRF nº 69, de 2001. Ou melhor, tal exclusão deve ocorrer no último período de apuração anterior à opção, devendo ser computados, pelo custo de aquisição, a partir do primeiro período de apuração correspondente à nova sistemática de cálculo.

No caso da Recorrente, portanto, considerando que iniciou o cálculo do crédito presumido do IPI, a partir do dia 01 de julho de 2002, a exclusão dos produtos em elaboração e produtos acabados em estoque deveria ter ocorrido no último período de apuração anterior à opção e deveriam ter sido computados, pelo custo de aquisição, a partir do primeiro período de apuração correspondente à nova sistemática de cálculo (01 de julho de 2002)

Dessa forma, correta a decisão da DRJ, já que inexistindo cálculos de crédito presumido utilizado a linha 12, isto é, referente à exclusão no mês do valor utilizado em produtos em elaboração e acabados não vendidos, não haveria que se falar em acréscimo na linha 13, relativo aos estoques iniciais de produtos em elaboração e acabados não vendidos, no mês de agosto de 2002.

## **7. Glosa de combustíveis (lenha) – transferências entre filial e matriz e aquisições de pessoas físicas**

Quanto as glosas relativas à transferência lenha entre filial e matriz e àquelas adquiridas de pessoas físicas, entendeu a fiscalização que como tal combustível não teria sofrido a incidência das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, não poderia fazer parte do cálculo do crédito presumido.

A contribuinte, por outro lado, defende que a lenha em questão é utilizada como combustível empregado no processo produtivo, e, portanto, deveria ser considerada na base de cálculo do crédito presumido.

Com razão parcial a Recorrente.

Conforme dispõe o inciso I, do § 1º, do art. 1º, da Lei nº 10.276/2001, a aquisição de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo

da contribuinte, compõe a base de cálculo do crédito presumido. Dessa forma, quando demonstrado pelo contribuinte que o combustível compõe o processo produtivo da pessoa jurídica, este deve ser reconhecido.

A Recorrente demonstra que a lenha é utilizada em seu processo produtivo da seguinte forma: 1) na matriz – lenha para a caldeira, com a finalidade de gerar o vapor utilizado no processo da soja solvente (extração do óleo de soja); 2) na unidade Tomazelli – lenha para caldeira, visando a gerar o vapor utilizado no processo de fabricação da soja desativada; e, 3) na unidade de São José do Cedro – lenha para a caldeira, utilizada na fornalha para o aquecimento do silo, visando a secagem de cereais.

Dessa forma, devem ser reconhecidas para fins de apuração da base de cálculo aquelas adquiridas de pessoas físicas, conforme fundamentação exposta no item 3 deste voto.

No entanto, no que se refere às glosas relativas às transferências entre filial e matriz desse combustível, não há dúvida de que deve ser aplicado o mesmo entendimento adotado no item 4 deste voto.

Isso porque, nos termos do referido art. 1º, § 1º, inciso I da Lei nº 10.276/2001, a base de cálculo do crédito presumido é a soma dos custos de aquisição dos insumos, de energia elétrica e combustíveis. É necessário, portanto, que haja uma operação de aquisição para que se possa falar em direito ao crédito presumido de IPI.

Como já destacado, operações de transferências entre estabelecimentos não podem ser consideradas como de aquisição, justamente por não acarretarem transferência da titularidade do bem.

Dessa forma, entendo que, quanto às transferências de lenha entre filial e matriz, devem ser mantidas as glosas realizadas pela fiscalização.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento a este pedido, para que se inclua na base de cálculo do crédito presumido de IPI apenas os valores relativos à aquisição da lenha adquirida de pessoas físicas.

#### **8. Da atualização do crédito pela taxa Selic**

Por fim, requereu a Recorrente a aplicação da taxa Selic, desde a data do pedido de resarcimento.

Destaco que a questão já foi devidamente abordada pelo STJ, em julgamento proferido na sistemática dos recursos repetitivos (Tema Repetitivo nº 1003), que deu origem à tese no sentido de que “[o] termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).”

Por essa razão, no ressarcimento do PIS e da Cofins não cumulativos, apenas não incide correção monetária ou juros, enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, isto é, antes de decorrido o prazo de 360 dias previsto para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

#### **9. Dispositivo**

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) incluir na base de cálculo do crédito presumido de IPI (i.i) os valores relativos as aquisições de insumos de pessoas físicas e sociedades cooperativas e (i.ii) os valores relativos à aquisição da lenha adquirida de pessoas físicas; (ii) reverter a glosa relativa ao empréstimo de mercadorias e (iii) reconhecer a incidência da correção monetária pela taxa Selic, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do Pedido de Ressarcimento realizado.

*Assinado Digitalmente*

**Marina Righi Rodrigues Lara**