



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



**Processo nº** 10980.720585/2008-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.977 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2020  
**Recorrente** DAGRANJA AGROINDUSTRIAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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.

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)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne.

## Relatório

Trata o presente processo de análise do PER/Dcomp 35203.45615.030204.1301-6053 (fls. 1 a 6), por meio do qual o interessado informa a compensação de débitos com crédito que julga possuir oriundo de crédito presumido do IPI relativo ao 4º trimestre de 2003.

A unidade de origem, por meio do Despacho Decisório de fls. 189 a 195, não homologou as compensações por entender que inexistiria o direito creditório pleiteado. Segundo as alegações fiscais, a interessada exportava frango congelado, cujo processo produtivo era o abate, embalagem (empacotamento) e congelamento de frango, era realizado exclusivamente por três unidades chamadas de abatedouros, quais sejam: os abatedouros de Lapa-PR (59.966.879/0026-21), de Uberaba-MG (59.966.879/0027-02) e de Passos-MG (59.966.879/0028-93).

Dessa forma, o valor reconhecido de crédito presumido foi calculado considerando apenas a unidade produtora e exportadora, sendo desconsideradas as demais atividades da empresa. Quanto à fabricação de rações, entendeu que “*ainda que desenvolvam uma típica atividade industrial (como a de mistura e embalagem - conforme art. 4º, III e IV, do Decreto 4.544, de 2002 - RIPI) não houve qualquer exportação de ração*”; quanto às demais unidades do grupo, “*caso dos incubatórios (que exercem a criação de pintos de um dia) e das granjas das ‘matrizes’ e dos ‘avós’ (que exercem a criação de frangos matrizes), não há como considerar as atividades por elas desempenhadas como atividades industriais, pois as mesmas são consideradas atividades rurais por definição legal, conforme art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990*”. Considerando o crédito presumido reconhecido, não foram apurados saldos suficientes para as compensações pleiteadas.

Regularmente cientificada, a interessada apresentou sua manifestação de inconformidade (fls. 207 a 220), com as seguintes alegações, em síntese:

- *Inexistência de motivação para o indeferimento do direito creditório;*
- *que todas as mercadorias relativas à apuração de seu crédito referem-se a insumos para produção, pela própria natureza de suas especificações;*
- *que os produtos objeto de glosa são considerados insumos, uma vez que se consomem, se quebram, se deterioram, se desgastam ao auxiliar no processo de fabricação do produto final, participando ou não do seu peso, mas compondo o seu preço, sem os quais impossível seria obter o produto acabado;*
- *que a ração produzida pela empresa, ainda que em outras filiais, é totalmente destinada e utilizada na criação dos frangos exportados;*
- *que as atividades desempenhadas pelas demais unidades da empresa estão vinculadas ao produto final de abate e congelamento do frango, ainda que exercidas em outras unidades, devendo ser consideradas atividades intermediárias para este fim.*

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão n.º 01-30.471, de 4/11/2014 (fls. 246 a 251):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

INSUMOS.

Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE RAÇÃO.

É ilícito incluir na base de cálculo do crédito presumido os valores pertinentes aos insumos utilizados na fabricação de ração utilizada para a alimentação das aves, vez que o produto final exportado não são os galináceos vivos, mas frangos abatidos, para os quais a ração não é matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

#### CRIAÇÃO DE AVES.

A criação de aves não pode ser considerada como atividade de industrialização.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Regularmente científica, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 259 a 275), repisando as alegações trazidas em sua manifestação de inconformidade.

O processo foi encaminhado para julgamento e posteriormente distribuído a este Conselheiro.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A questão trazida a este colegiado cinge-se ao direito ao crédito presumido do IPI, de que trata a lei n.º 9.363/1996, especialmente referentes aos estabelecimentos não produtores/exportadores da recorrente. Transcrevo excerto da alegação fiscal:

“[...]”

g) Neste aspecto, é fundamental ressaltar que o art. 1º da Lei 9.363/96, que dispõe sobre o crédito presumido do IPI, é claro ao estabelecer que fará jus a tal crédito *apenas a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais*. Pois bem, no presente caso as únicas unidades produtoras de mercadorias são justamente os abatedouros e as fábricas de rações *mas as únicas que, além de produzirem, exportam mercadorias são os abatedouros*, haja vista que *não há exportação de ração mas apenas de frangos (e suas partes) congelados*, conforme já mencionado. É por isso que o processo produtivo das fábricas de rações (e conseqüentemente todos os insumos lá utilizados) será desconsiderado no cálculo do crédito ora analisado: ainda que desenvolvam uma típica atividade industrial (como a de mistura e embalagem - conforme art. 4º, III e IV, do Decreto 4.544, de 2002 - RIPI) não houve qualquer exportação de ração;

h) Quanto às demais unidades do grupo, *caso dos incubatórios* (que exercem a criação de pintos de um dia) *e das granjas das "matrizes" e dos "avós"* (que exercem a criação de frangos matrizes), não há como considerar as atividades por elas desempenhadas como atividades industriais, pois *as mesmas são consideradas atividades rurais por definição legal*, conforme art. 2º da Lei n.º 8.023, de 1990 [...].”

Preliminarmente, a Recorrente alega que o despacho decisório não teria a devida motivação para o indeferimento do direito creditório.

Não assiste razão à Recorrente.

Conforme excerto acima transcrito, a Autoridade Fiscal apreciou os fatos e o direito aplicável, concluiu e fundamentou sua decisão no sentido de não reconhecer o direito creditório pela inexistência de exportações de um estabelecimento, e pela inexistência de atividade industrial em outros estabelecimentos.

Portanto, não está configurado qualquer cerceamento do direito de defesa da recorrente e nulidade do despacho decisório, visto que seu fundamento consta expressamente da decisão com a devida motivação do ato. Ao contrário do que alega a Recorrente, a decisão identificou os fundamentos determinantes para a aplicação da norma aos fatos em análise, permitindo o pleno exercício do direito de defesa por parte do contribuinte. Assim, não se aplica o disposto no inciso II do artigo 59 do Decreto 70.235/1972.

A Recorrente alega que a decisão recorrida vai na contramão dos objetivos da Lei nº 9.363/1996, por desconsiderar o processo produtivo como um todo, de forma sistêmica, visto que todas as atividades desenvolvidas pelos demais estabelecimentos seriam vinculadas à criação dos frangos destinados à exportação. Em seu entendimento, os insumos utilizados nas demais etapas do processo produtivo seriam produtos intermediários para produção do produto final exportado (frangos e partes congeladas), devendo ser considerados no cálculo do crédito presumido de IPI, nos critérios adotados pela Lei nº 10.276/2001.

O crédito presumido do IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, é devido às empresas produtoras e exportadora de mercadorias nacionais sobre suas aquisições, conforme dispõe seu artigo 1º:

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 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**.

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.

Também trata da matéria a Lei nº 10.276/2001, que trouxe o regime alternativo para apuração do crédito presumido para as empresas produtoras e exportadoras, também incidente sobre as aquisições de MP, PI e ME:

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.

Os conceitos de produção, MP, PI e ME são aqueles determinados pela legislação do IPI, conforme expressa previsão do parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96:

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.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento,** respectivamente, **dos conceitos** de receita operacional bruta e **de produção**, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Destaca-se que o IPI se rege pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica, conforme estabelece o parágrafo único do artigo 51 do Código Tributário Nacional:

#### CTN

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. **Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.**

Assim, para efeitos de incidência do IPI e do direito a crédito presumido do referido imposto, considera-se autonomamente as operações de cada estabelecimento da pessoa jurídica, bem como suas atividades de aquisição de insumos e saída dos produtos.

Constata-se que os estabelecimentos que exercem a atividade de criação de pintos de um dia e os estabelecimentos que exercem a atividade de criação de frangos matrizes **não são estabelecimentos produtores, mas sim atividade rural**, conforme definido na Lei nº 8.023/1990:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas.

A Instrução Normativa SRF n.º 419, de 10 de maio de 2004, regulamentou o crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, que também é calculado considerando as **aquisições efetuadas pelo estabelecimento**:

Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o art. 1º a pessoa jurídica produtora e exportadora de produtos industrializados nacionais.

§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:

I - a produto industrializado sujeito a 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 n.º 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como MP, PI ou ME, **na industrialização de produtos exportados**, será calculado, exclusivamente, em relação às **aquisições efetuadas** de pessoas jurídicas sujeitas à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

Portanto, conclui-se que a legislação de regência expressamente determina que é necessário que haja uma operação de aquisição para que surja o respectivo crédito presumido de IPI, o que inexistente *in casu*. Transferências entre estabelecimentos não são consideradas aquisições de MP, PI ou ME, mesmo em caso de atividade rural, por não configurar em transferência da titularidade do bem.

Este colegiado julgou caso semelhante em 21 de novembro de 2019, entendendo pela impossibilidade do crédito presumido na inexistência de aquisições de MP, PI ou ME, no Acórdão n.º 3402-007.126 de relatoria da Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz:

CRÉDITO PRESUMIDO. MATÉRIA-PRIMA DE PRODUÇÃO PRÓPRIA. INEXISTÊNCIA DE AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Deve ser excluída da base de cálculo do crédito presumido a matéria-prima produzida pelo próprio contribuinte, uma vez que a legislação requer que existam “aquisições” (artigo 1º, Lei n.º 9.363/96) para que surja o respectivo direito ao crédito presumido de IPI.

A jurisprudência desse Conselho é pacífica nesse sentido, como é possível se depreender das ementas cujos excertos colaciono a seguir:

**Acórdão 3403-001.949**

CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO. TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE FILIAIS.

Devem ser excluídas da base de cálculo do crédito presumido as transferências de matéria-prima de produção própria entre as filiais.

**Acórdão 3403-002.892**

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

Excluem-se da base de cálculo do crédito presumido as transferências de matéria-prima de produção própria entre as filiais, por não terem sido gravadas com as contribuições que o benefício visa a ressarcir.

**Acórdão 3403-003.173**

TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE FILIAIS. ESTOQUE. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

Excluem-se da base de cálculo do crédito presumido as transferências de matéria-prima de produção própria entre as filiais, ou dentro da própria empresa, por não terem sido gravadas com as contribuições que o benefício visa a ressarcir.

**Acórdão 3301-002.406**

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

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê o crédito presumido incidente nas aquisições de matéria-prima. A transferência de matérias-primas entre estabelecimentos da mesma empresa não corresponde a uma aquisição, pois não há transferência de titularidade do bem.

Dessa forma, por expressa determinação legal, o crédito presumido é devido exclusivamente para **empresas produtoras/exportadoras** em suas **aquisições** de MP, PI e ME. Ainda que as mercadorias glosadas sejam consideradas insumos para produção, como produto intermediário, não houve a efetiva aquisição pelo estabelecimento produtor/exportador, e sim uma mera transferência entre filiais.

Mesmo no caso de produção de ração constata-se o descumprimento das condições para o crédito presumido, visto que o estabelecimento produtor não é o estabelecimento exportador, e não houve a aquisição do insumo, mas mera transferência entre filiais.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes