

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

**Processo nº** 11030 002418/2004-52  
**Recurso nº** 258.110 Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-00.540 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de abril de 2010  
**Matéria** IPI - RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO - AQUISIÇÃO DE INSUMOS - PESSOA FÍSICA - REVENDA  
**Recorrente** LODI PEDRAS PRECIOSAS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS A PESSOAS FÍSICAS - INCLUSÃO. LEI 9.363/96. IN/SRFs nºs 23/97 e 103/97. RESTRIÇÕES INDEVIDAS ARTS. 96, 99 E 100 DO CTN.

Incluem-se na base de cálculo do benefício as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem a pessoas físicas de produtores, ainda que não tenham sofrido a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aludidas aquisições feitas de pessoas físicas e de cooperativas de produtores, incidindo em violação ao disposto nos arts. 96, 99 e 100 do CTN.

RECEITA DE EXPORTAÇÃO: INCLUSÃO PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS E EXPORTADOS.

Não há vedação expressa na Lei para que seja desconsiderado no cômputo da receita bruta de exportação a venda para o exterior e para empresa comercial exportadora de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros

Recurso Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos: I) em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito ao crédito de insumos adquiridos de pessoa física. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta e Júlio Cesar Alves Ramos que negavam provimento ao recurso; e II) em dar provimento parcial para reconhecer a inclusão das receitas de revenda na receita operacional bruta. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz

*364*

da Gama Lobo D'Eça (Relator) e Ali Zraik Júnior que excluam tais valores da receita de exportação Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o voto vencedor.

  
Nayra Bastos Manatta – Presidenta e Redatora Designada

  
Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça - Relator

EDITADO EM 26/05/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 123/136) contra o Acórdão DRJ/STM nº 18-8.585 de 07/12/07 constante de fls. 79/86 exarado pela 1ª Turma da DRJ de Santa Maria - RS que, por unanimidade de votos, houve por bem “indeferir” a Manifestação de Inconformidade de fls. 28/35, mantendo o Despacho Decisório de fls. 22 da DRF de Passo Fundo – RS e respectivo Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 19/20), que indeferiu parcialmente (glosa de R\$ 28.972,12; reconhecimento de R\$ 13.900,73) o Pedido de Ressarcimento ou restituição de declaração de compensação de crédito presumido de IPI (fls.02/06) protocolado em 27/10/03 no valor de R\$ 42.872,85 e relativo ao período relativo ao 3º trimestre de 2003.

O r. Despacho Decisório de fls. 22 da DRF de Passo Fundo – RS e respectivo Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 19/20) indeferiram o Pedido de Ressarcimento explicitando os motivos da glosa do crédito, sintetizados na seguinte ementa:

*“No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal e com base no Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização 10.1 04 00-2005-00128-3, procedemos, através do termo do início de fiscalização datado de 18/04/2005 (fls 08/10), ao início da verificação da legitimidade do crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS/PASEP e Cofins incidentes sobre insuetos utilizados em produtos exportados relativo ao 3º trimestre de 2003, no valor de **RS 42.872,85**, conforme informações constantes no pedido de ressarcimento e declaração de compensação apresentados pela contribuinte às fls.02/06*

*3.2 Nos procedimentos de verificações preliminares foi verificado a correspondência entre os valores declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e os apurados na escrita contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, no período especificado no Mandado de Procedimento Fiscal, não sendo detectada irregularidades entre os valores cotejados*

3.3 Após análise dos documentos e da escrita contábil e fiscal postos à disposição pela contribuinte, bem como das informações contidas no Demonstrativo de Apuração do Crédito Presumido (fls. 11/13), verificamos que:

3.3.1 a empresa inclui indevidamente no cálculo do crédito presumido (item 13 compras com direito ao crédito) aquisições que não davam direito ao referido crédito, conforme demonstrativo de fls 14/15, no valor de R\$ 375.165,30, pelo fato de tais aquisições não se encontrarem abrangidas no conceito de insumos (matéria - primas, produtos intermediários e material de embalagem) utilizados na industrialização de produtos fabricados pela contribuinte (mercadorias para revenda),

3.3.2 a empresa não exclui do cálculo do crédito presumido o valor das saídas de matérias-primas não aplicadas na produção (item 21), no caso, relativas às exportações de produtos em bruto, no valor de R\$ 1.260.163,20 relativo ao 3º trimestre, conforme demonstrativo de fls. 16

3.4. Desta forma, após ajustes dos valores que compõem o cálculo do crédito presumido, conforme relatado acima, a base de cálculo do referido crédito presumido, no trimestre, foi reduzida a R\$ 1.385.426,70 e, conseqüentemente, o crédito presumido apurado após ajustes para R\$ 13.900,73, conforme demonstrado na planilha de fls 17.

3.5. Salientamos, ainda, que os créditos presumidos de IPI devem ser objeto de escrituração no Livro de Registro de Apuração do IPI na coluna "outros créditos", devendo ser estornados sempre que ocorrer sua utilização, seja através de pedido de compensação, de pedido de ressarcimento ou outras formas. Tais créditos devem ser lançados na escrituração contábil e incluídos na base de cálculo dos tributos e contribuições administrados pela SRE no mês de sua utilização.

3.6 Importante frisar que, conforme demonstrado acima, o benefício fiscal foi calculado considerando a aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo decorrente da seguinte fórmula:  $BC = CI \times (\text{coeficiente RE/ROB})$ , conforme legislação vigente, onde, CI = Custos dos insumos com direito ao crédito, ou seja, aquisições que sofreram incidência das contribuições para PIS/PASEP e Cofins, Receita de Exportação e ROB - Receita Operacional Bruta

3.7 Informamos ainda, que procedimentos descritos neste termo foram realizados pelo critério de amostragem.

3.8 Ante o exposto, concluímos pela glosa no valor de R\$ 28.972,12 (vinte e oito mil novecentos e setenta e dois reais e doze centavos) e, conseqüentemente, pelo reconhecimento parcial do crédito presumido pleiteado neste processo, no valor de R\$ 13.900,73 (treze mil novecentos reais e setenta e três centavos)



3.9. E, para constar e surtir seus efeitos legais, lavramos o presente termo em duas vias de igual teor e forma, por nós assinadas.

PAG 22

DESPACHO DRF/PFO, de 13 de MAIO de 2005.

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI, no valor de **R\$ 42.872,85** (quarenta e dois mil oitocentos e setenta e dois reais e oitenta e cinco centavos), relativo ao 3º trimestre de 2003, decorrente de estímulos fiscais na área do IPI (Lei nº 9.363/1996, Portaria MF nº 381/1997 e IN SRF Nº 419/2004)

2. Através de verificação dos livros e documentos contábeis e fiscais apresentados pela empresa, conforme termo de verificação fiscal de fls.19/20, certificou-se pela legitimidade parcial do crédito pleiteado

3. Isto posto, **RESOLVO**, com base na competência atribuída pelo artigo 250, XXI, da Portaria MF nº 030, de 25 de fevereiro de 2005,

3.1. **GLOSAR** o valor de **R\$ 28.972,12** (vinte e oito mil novecentos e setenta e dois reais e doze centavos) pelas razões explicitadas no Termo de Verificação às fls.19/20, e, conseqüentemente,

3.2. **RECONHECER** à pessoa jurídica **LODI PEDRAS PRECIOSAS LTDA**, CNPJ Nº 87.739.736/0001-64, o direito creditório contra a Fazenda Pública da União, no valor de **R\$ 13.900,73** (treze mil novecentos reais e setenta e três centavos), decorrente de estímulos fiscais na área do IPI, apurado no 3º trimestre de 2003.”

Por seu turno, a r. decisão de fls. 79/86 da 1ª Turma da DRJ de Santa Maria - RS, houve por bem “indeferir” a Manifestação de Inconformidade de fls. 27/34, mantendo o Despacho Decisório de fls. 21 da DRF de Passo Fundo – RS, aos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

“Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ementa: IPI. CRÉDITO PRESUMIDO

BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS A PESSOAS FÍSICAS. INADMISSIBILIDADE

O crédito presumido relativo a produtos 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.



*BASE DE CÁLCULO RECEITA DE EXPORTAÇÃO  
AQUISIÇÕES E EXPORTAÇÕES DE BENS QUE NÃO  
SOFRERAM INDUSTRIALIZAÇÃO*

*Excluem-se da base de cálculo do benefício e do montante da Receita de Exportação, respectivamente, os valores das aquisições e das saídas de bens que transitaram pelo estabelecimento, ainda que com destino ao exterior, sem sofrer qualquer etapa de industrialização.*

*Solicitação Indeferida”*

Nas **razões de Recurso Voluntário** (fls. 123/136) oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da r. decisão recorrida tendo em vista que a redução no valor de seu crédito presumido seria consequência de interpretação restritiva da legislação, razão pela qual seriam “legítimos” os **créditos de IPI** e o ressarcimento pleiteado nos termos da legislação de regência e da Jurisprudência que cita.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade e, no mérito merece parcial provimento.

Como já assentou o E. STJ “o benefício outorgado (...) pela Lei 9.363/96, atinge diretamente as empresas produtoras e exportadoras, consideradas dentro desse contexto também as suas filiais, sob pena de inviabilizar os efeitos pretendidos pelo aludido benefício, na medida em que apenas uma empresa pode ser diretamente responsável pela operação de exportação, sem a necessidade de que cada uma de suas filiais seja igualmente responsável na referida operação” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no R.Esp. nº 499935-RS, Reg. nº 2003/0014621-1, em sessão de 03/03/05, rel. MIN. FRANCISCO FALCÃO, publ. in DJU de 28/03/05 pág. 188).

Da mesma forma é inquestionável a **base de cálculo do crédito presumido do IPI**, - através do qual se efetua o **ressarcimento do PIS e da COFINS** incidente sobre as operações do ciclo de comercialização dos **insumos integrantes dos produtos industrializados destinados à exportação** -, é o **valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, integrados no processo de produção do produto final destinado à exportação**

Outrossim, no que toca à **glosa dos créditos presumidos** como ressarcimento das contribuições relativas às **aquisições de soja em grãos, de Pessoas Físicas e de Sociedades Cooperativas**, a r. decisão comporta reforma, eis que o direito ao crédito presumido de IPI relativo às aquisições **produtos da atividade rural, matéria-prima e**

**insumos**, feitas de **pessoas físicas e cooperativas** que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS, já foi definitivamente reconhecido pela Jurisprudência do E. STJ, proclamando que a “IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI” as referidas aquisições, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

*“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - REMESSA EX OFFICIO ABRANGÊNCIA – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA – LEI 9.363/96 E IN/SRF 23/97 – LEGALIDADE.*

(.)

*4. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS*

*5. Entendimento que se baseia nas seguintes premissas: a) 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, b) o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais, c) a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes*

*6. Regra que tentou resgatar exigência prevista na MP 674/94 quanto à apresentação das guias de recolhimentos das contribuições do PIS e da COFINS, mas que, diante de sua caducidade, não foi renovada pela MP 948/95 e nem na Lei 9.363/96*

*7. Precedente da Segunda Turma no REsp 586.392/RN.*

*8. Recurso especial provido em parte.” (cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no REsp nº 529.758-SC, REg. nº 2003/0072619-9, em sessão de 13/12/05, REl. Min. ELIANA CALMON, publ. in DJU de 20/02/06 p. 268)*

No mesmo sentido vem decidindo a CSRF como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

**“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS**

*- A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão.*

*As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam ( )*

*Recurso especial provido parcialmente.” (cf. Ac. CSRF/02-01.416 da 2ª Turma da CSRF, no Rec. nº 201-115731, Proc. nº 10980.015233/99-41, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, em sessão de 08/09/2003)*

Nessa ordem de idéias, parece não haver dúvida de que, tal como proclama a jurisprudência retro citada, as IN/SRF nºs 23/97 e 103/97 - assim como todas as que lhe são posteriores (IN-SRF nº 103, de 30/12/97, em seu artigo 2º; a IN-SRF nº 69, de 6/08/01, no § 2º do art. 5º; a IN-SRF nº 313, de 3/04/03, no § 2º do art. 2º; a IN-SRF nº 315, também de 3/04/03, em relação ao regime alternativo previsto pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, no § 2º do art. 5º; a IN-SRF nº 419, de 10/05/04, no § 2º do art. 2º; e; a IN-SRF nº 420, também de 10/05/04, no § 2º do art. 5º) contendo disposição restringindo o crédito presumido -, desbordam da Lei nº 9.363/96, incidindo em violação ao disposto nos arts. 96, 99 e 100 do CTN.

O mesmo não se pode afirmar em relação às aquisições de mercadorias destinadas à revenda, cuja legitimidade da glosa tem reiteradamente sido proclamada como se pode ver sãs seguintes e elucidativas ementas:

*“IPI. RESSARCIMENTO. (...) PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA BASE DE CÁLCULO. Em não sendo permitida a inclusão no cálculo do crédito presumido das receitas de exportação de produtos adquiridos para simples revenda, também não se justifica a inclusão destas receitas como receita operacional bruta TAXA SELIC. Em se tratando o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, a atualização dos créditos está devidamente reconhecida pelas normas legais e administrativas que regem a matéria. Recurso provido em parte (cf. ACÓRDÃO 203-11940 da 3ª Turma do 2º CC, Rec. nº 134717, Proc. nº 13851.000274/2002-08, em sessão de 27/03/2007, Rel. cons. Valdemar Ludvig)*

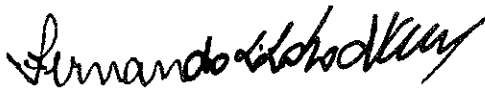
*“ 1) Pelo voto de qualidade DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez Lopez, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que negaram provimento ao recurso, 2) Quanto ao recurso especial do contribuinte a) por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso em relação em relação à matéria compreendida na Súmula nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes e à matéria*

*Rdy*

para a qual não foi apresentado o paradigma necessário à formação da divergência (**inclusão no cálculo do crédito presumido de IPI dos valores relativos à revenda de produtos**); b) na parte conhecida: b.1) Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso especial, para que a receita de exportação de produtos NT seja incluída no cálculo do coeficiente de exportação, tanto no dividendo quanto no divisor da operação aritmética que dá origem ao referido coeficiente, b.2) Por maioria de votos, **DAR provimento ao recurso especial quanto a inclusão das aquisições de insumos de pessoas físicas na base de cálculo do ressarcimento** Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Elias Sampaio Freire e Gilson Macedo Rosenburg Filho que negaram provimento ao recurso; b.3) Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso especial quanto a matéria "industrialização por encomenda". Vencidos os Conselheiros Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez Lopez, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que deram provimento ao recurso Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Vieira Gomes " (cf Acórdão CSRF/02-03 408 da 2ª turma da CSRF, REc nº 203-131416, Proc. nº 13971 000246/2001-35, em sessão de 01/09/2008, Rel Cons Antonio Carlos Atulim)

Isto posto, voto no sentido de **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário para reformar parcialmente a r. decisão recorrida e, na esteira da jurisprudência do STJ e deste CC, reconhecer o direito ao ressarcimento de **crédito presumido de IPI relativo às aquisições de Pessoas Físicas**, mantida no mais a r. decisão recorrida.

É como voto



Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça

## Voto Vencedor

Conselheira Nayra Bastos Manatta, Redatora Designada

Este voto vencedor diz respeito unicamente ao expurgo da receita de exportação advinda de produtos adquiridos de terceiros para efeito da determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, com razão os protestos da Recorrente.

Uma coisa é a exigência legal para a caracterização do beneficiário do crédito presumido, ou seja, a condição de empresa produtora e exportadora, o que pressupõe a exportação de produtos de fabricação própria diretamente ou através de empresa comercial exportadora.



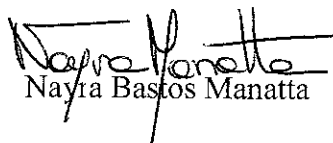
Outra é, uma vez firmada a condição de empresa produtora e exportadora, inferir que as receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros não possam compor a receita de exportação para aquele efeito, pois o texto legal não faz esta distinção

Muito ao contrário, sempre trata de forma genérica esta categoria e a Portaria MF nº 38/97 (art. 3, § 15, II), que define a receita bruta de exportação para efeito da apuração do crédito presumido, condiciona apenas que o objeto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora seja de "mercadorias nacionais".

Em termos econômicos, também não faz sentido essa exclusão, a não ser que essa parcela fosse de igual maneira excluída da receita operacional bruta, de forma a assegurar a correta discriminação, dentre os insumos adquiridos para o processo produtivo, do montante aplicado em produtos de fabricação própria exportados.

Enfim, como é mais prático utilizar os conceitos agregados da contabilidade, impõe-se a isonomia de procedimentos, ou seja, que a receita bruta de exportação seja considerada sem expurgos

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para que seja considerado no cômputo da receita bruta de exportação a venda para o exterior e para empresa comercial exportadora de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros.

  
Nayra Bastos Manatta

