



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.012480/2007-18
ACÓRDÃO	9303-016.747 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	14 de abril de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	DANA INDÚSTRIAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 31/01/2003 a 20/09/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. APURAÇÃO CENTRALIZADA NA MATRIZ. CONCILIAÇÃO ENTRE O ART. 15, II, DA LEI 9.779/1999 E O ART. 2º DA LEI 9.363/1996. RECEITA OPERACIONAL BRUTA DO PRODUTOR EXPORTADOR (ROB). CONCEITO.

A apuração centralizada na matriz, conforme prevista no art. 15, II, da Lei nº 9.779/1999, constitui uma exigência de controle fiscal que não teve, nem poderia ter, o propósito de reduzir o coeficiente de exportação. Este, por sua vez, continua regido pelo art. 2º da Lei nº 9.363/1996, regulamentado pela Portaria MF nº 38/1997 e pelas IN SRF nº 23/1997 e nº 69/2001. Tais normativos estabelecem que, na apuração centralizada, a receita operacional bruta a ser considerada no cálculo do crédito presumido do IPI deve abranger as receitas de todos os estabelecimentos da empresa (pessoa jurídica), independentemente do tipo de atividade por eles desenvolvida, incluindo também aqueles que não desempenham funções de produção e exportação, como os de natureza comercial.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo ao amparo do 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão nº 3201-009.315, de 23 de setembro de 2021, fls. 440 a 449, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/01/2003 a 20/09/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. APURAÇÃO. CONCEITO DE RECEITA OPERACIONAL BRUTA.

O conceito de Receita Operacional Bruta, para fins de apuração do crédito presumido, abrange a Receita Operacional Bruta da empresa como um todo, ainda que a produção se restrinja a apenas um ou alguns dos estabelecimentos da pessoa jurídica.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS. DESPESAS COM COMUNICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NO CÁLCULO.

Somente os dispêndios na aquisição de matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem podem ser computados no cálculo do crédito presumido, situação em que não se incluem os gastos com serviços de comunicação.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. OPÇÃO DEFINITIVA. IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO PARA TROCA DE REGIME.

A opção pelo regime de apuração do crédito presumido do IPI é definitiva para cada ano-calendário, inexistindo previsão normativa para a retificação do Demonstrativo do Crédito Presumido para troca de regime.

Consta do respectivo acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Síntese dos Fatos

Trata-se de processo que analisa auto de infração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em que se apurou que o estabelecimento industrial não havia efetuado o recolhimento do imposto nos prazos da legislação.

Consta do Termo de Verificação (e-fls. 342 a 350) que o lançamento decorreria da (i) inclusão da Receita Operacional Bruta de todos os estabelecimentos no cálculo do percentual a ser aplicado no cálculo do crédito presumido do IPI, (ii) glosa do crédito presumido decorrente de aquisições com comunicações e (iii) não acolhimento da mudança do regime de apuração do crédito presumido (opção definitiva).

Em sua Impugnação, o contribuinte requereu o cancelamento do auto de infração, aduzindo o seguinte:

- a) a base de cálculo do crédito presumido de IPI deve considerar o percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador aplicado sobre o valor total das aquisições de MP, PI e ME, utilizados no processo produtivo destinado à exportação, não abarcando a receita operacional bruta dos demais estabelecimentos não exportadores;
- b) no cálculo do crédito presumido de IPI, devem ser consideradas todas as aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo dos bens exportados;
- c) inexistência na Lei nº 10.276/2001 e nem na IN SRF nº 420/2004 vedação à retificação de períodos anteriores do método originário de apuração do crédito presumido de IPI para o método alternativo;
- d) necessidade de obediência ao princípio da hierarquia das normas, pois instrução normativa não pode restringir tardiamente dispositivos de lei.

O acórdão da DRJ que manteve o crédito tributário.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário repisando as alegações da defesa.

A 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso voluntário.

Do recurso especial

No recurso cuja admissibilidade ora se analisa (fls. 459 a 500), a recorrente suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente à **(i) conceito de receita operacional bruta para fins de apuração de crédito presumido do IPI**, indicando como paradigma o Acórdão n.º 3403-003.468; **(ii) crédito presumido de IPI calculado sobre dispêndios com comunicação**, indicando como paradigma o Acórdão n.º 201-75.599; e **(iii) alteração de regime de apuração do crédito presumido de IPI para o procedimento alternativo instituído pela Lei n.º 10.276/2001**, indicando como paradigmas os Acórdãos n.º 9303-008.611 e 3401-002.668.

O Recurso Especial foi parcialmente admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 564/572, exclusivamente quanto à matéria "**conceito de receita operacional bruta para fins de apuração de crédito presumido do IPI**".

Em seu Recurso Especial, em síntese, alega a Contribuinte quanto à matéria admitida que:

- no cálculo do coeficiente de receita de exportação, para fins de cálculo do crédito presumido, a receita bruta abranja apenas os estabelecimentos produtores exportadores, e não todos os estabelecimentos da empresa;
- a norma instituidora do benefício fiscal do crédito presumido de IPI, qual seja, Lei n.º 9.363/96, em seu artigo 2º, deixa claro que a base de cálculo do crédito presumido de IPI deve considerar o percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador aplicado sobre o valor total das aquisições de MP, PI e ME, utilizados no processo produtivo destinado à exportação;
- somente o estabelecimento exportador poderá utilizar-se do benefício em tela, já que a norma prevê a utilização de percentual de 5,37% aplicado sobre o percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador;
- em alguns casos o parágrafo 2º da Lei 9.363/96 prevê a possibilidade da empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, apurar o crédito presumido de forma centralizada, na matriz;

- no caso da Recorrente, somente o estabelecimento Matriz realiza operações de exportação, devendo apenas este ter direito ao ressarcimento dos valores pagos a título de PIS/COFINS;
- apenas a Matriz adquire insumos para utilização no processo produtivo de mercadorias destinadas à exportação, sendo que as filiais realizam tão-somente a atividade de prestação de serviço de manutenção;
- a Portaria do Ministério da Fazenda n. 38/97 (em consonância com a Lei 9.363/96), estabeleceu através dos parágrafos 9º e 10º do art. 3º - que trata da apuração do crédito presumido -, que as empresas que tiverem mais de um estabelecimento exportador poderão apurar o crédito presumido de forma centralizada;
- a opção quanto à forma de apuração centralizada ou descentralizada prevista na Lei e na Portaria atinge apenas os contribuintes que tiverem mais de um estabelecimento exportador, não sendo aplicada na hipótese de existir somente um estabelecimento exportador e outras filiais que realizam a venda no mercado interno;
- não há motivos para apurar o crédito presumido de IPI de forma centralizada (para controle do benefício) se os demais estabelecimentos não realizam exportação.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls. 623/633) alegando, em síntese, que:

- quando da promulgação da Lei 9.363/96, estava facultada ao contribuinte a opção em apurar o crédito presumido de IPI de forma centralizada na matriz da empresa ou de forma descentralizada, para cada estabelecimento produtor-exportador;
- a partir de janeiro de 1999, com a edição da Lei 9.779, passou a ser obrigatória a apuração do benefício de forma centralizada na matriz, não sendo mais possível a opção pela apuração descentralizada;
- o cerne da questão é saber qual a receita operacional bruta a ser considerada para fins de cálculo do crédito presumido de IPI: se apenas a dos estabelecimentos filiais exportadores ou se a de todos os estabelecimentos filiais, ainda que meramente comerciais;
- não há na legislação pátria qualquer dispositivo que autorize a apuração do crédito presumido de IPI de forma centralizada, porém desconsiderando-se as receitas e créditos oriundos de algumas filiais;

- a inteligência do artigo 2º da Lei nº 9363/96 não nos permite o entendimento que a receita bruta será computada somente pelas vendas do estabelecimento produtor-exportador, como quer a contribuinte, já que tal dispositivo se destina a apuração por estabelecimento e não à apuração centralizada do benefício;
- o conceito a ser adotado para a Receita Operacional Bruta não está restrita às receitas decorrentes da exportação, mas à totalidade das receitas da contribuinte, nos termos previstos na legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do conhecimento

O recurso é tempestivo e deve ser admitido nos termos do despacho de admissibilidade, haja vista a ausência de controvérsia acerca da similitude fática e da divergência jurídica entre o acórdão recorrido e o paradigma colacionado.

É evidente a existência de dissidência jurisprudencial, que não decorre de divergências quanto ao cenário probatório ou à valoração das provas apresentadas, mas sim da aplicação não uniforme de dispositivos normativos a situações fáticas idênticas.

Portanto, voto pelo conhecimento do recurso especial apresentado pela contribuinte.

Do mérito

Quanto ao mérito, a matéria foi objeto de análise por este Colegiado, no ano de 2024, tendo sido lavradas 2 (duas) decisões, por maioria, da relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan, quais sejam, os Acórdãos n.º 9303-015.001 e 9303-015.004.

Naqueles julgamentos filiei-me ao entendimento minoritário, entendendo que a receita bruta abrangeria apenas os estabelecimentos produtores exportadores, e não todos os estabelecimentos da empresa, quando do cálculo do coeficiente de receita de exportação, para fins de cálculo do crédito presumido.

Ao reestudar a matéria, entendo que a correta decisão foi aquela adotada pela maioria naqueles julgamentos, entendimento este também adotado pelo acórdão recorrido: na apuração centralizada, a receita operacional bruta a ser considerada no cálculo do crédito presumido do IPI deve-se incluir as receitas de todos os estabelecimentos da empresa (pessoa jurídica), sendo irrelevante o tipo de atividade por eles exercida, abrangendo inclusive aqueles não produtores-exportadores, ou comerciais.

Com efeito, a metodologia estabelecida pela Lei nº 9.363/1996, visando operacionalizar o crédito presumido, é baseada no "coeficiente de exportação", que corresponde à relação entre a receita de exportação (RE), no numerador, e a receita operacional bruta (ROB), no denominador.

Desta forma, no denominador devem se incluir as vendas totais para os mercados interno e externo, o que tem gerado controvérsias significativas e uma vasta jurisprudência no âmbito do CARF, no tocante a este específico estímulo para as empresas exportadoras.

Analisando a base legal para o crédito presumido de IPI contido na Lei nº 9.363/1996, verifico que seu art. 1º prevê que as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais têm direito ao crédito presumido como forma de ressarcimento das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS incidentes sobre as aquisições internas de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME) utilizados no processo produtivo:

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.

Estabelecem os seus arts. 2º e 3º que a base de cálculo do crédito presumido corresponde à aplicação de um **percentual derivado da relação entre a receita de exportação (RE) e a receita operacional bruta (ROB)**, prevendo o §2º do art. 2º a **possibilidade** de centralização da apuração na matriz:

Art. 2º 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 artigo anterior, do percentual correspondente à **relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador**.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º **No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.**

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4º A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de 5,37% sobre sessenta por cento do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados.

§ 6º Se a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, sobre o valor de revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4º.

§ 7º O pagamento dos valores referidos nos §§ 4º e 5º deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos

federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

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. (destaques nossos)

Esta possibilidade deixou de existir com a entrada em vigor da Lei nº 9.779/1999, a partir da qual tornou-se obrigatória a apuração centralizada do crédito presumido na matriz, nos termos estabelecidos pelo seu art. 15, II, uma vez que passou a exigir a inclusão de todas as receitas operacionais brutas da pessoa jurídica, abrangendo as receitas de todos os estabelecimentos, independentemente de realizarem exportações:

Art. 15. **Serão efetuados, de forma centralizada**, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:

(...)

II - **a apuração do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI de que trata a Lei nº 9.363**, de 13 de dezembro de 1996;

(...) (destaques nossos)

Portanto, a legislação aplicável à matéria, especialmente os arts. 2º e 6º¹ da Lei nº 9.363/1996, o art. 15, II, da Lei nº 9.779/1999, e as normas infralegais (Portaria MF nº 38/1997², IN

¹ 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 ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador

² 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:

SRF nº 23/1997³ e IN SRF nº 69/2001), são claras ao determinar que a apuração centralizada na matriz exige a consideração da receita operacional bruta da pessoa jurídica como um todo, abrangendo todos os estabelecimentos, visando harmonizar o controle fiscal, sem alterar o benefício fiscal em si.

Assim, deve ser negado provimento ao recurso especial da Contribuinte, uma vez que o cálculo do crédito presumido deve incluir a totalidade da Receita Operacional Bruta (ROB), considerando-se as atividades de todos os seus estabelecimentos.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa

(...)

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;

(...)

§ 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;

(...)

³ 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:

(...)

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;

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

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

(...).