



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

**Processo n°** 13804.002403/2002-50  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.093 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2016  
**Matéria** RESSARCIMENTO-II/IPI  
**Recorrente** PERDIGÃO INDUSTRIAL S/A (ATUAL BRASIL FOODS S/A)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES. POSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. ART. 62, § 2º DO ANEXO II DO RICARF.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu, na sistemática de recursos repetitivos, que devem ser incluídos, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, o valor das aquisições de insumos que não sofreram a incidência do PIS e Cofins, de modo que devem ser computadas as aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Esse entendimento por força regimental deve ser reproduzido no julgamento dos recursos.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE FORNECEDORES NÃO CONTRIBUINTES DE PIS E COFINS. REGIME ALTERNATIVO. CABIMENTO.

*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.*

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO (NT).

O direito ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, abrangendo o campo de incidência, todos os produtos com alíquota,

ainda que zero, não estando, por conseguinte, alcançados pelo benefício, os produtos não tributados (NT), conforme entendimento pacífico consubstanciado na Súmula CARF nº 20.

#### DESPESAS COM FRETES.

Não compõem a base de cálculo do crédito presumido do IPI as despesas com fretes que caracterizam mera prestação de serviços.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos de Declaração, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao Recurso Voluntário e reconhecer o direito ao Crédito Presumido nas aquisições realizadas de pessoas físicas e cooperativas.

Fez sustentação oral o Dr. Marcelo Castro - OAB 129.036 - RJ

[assinado digitalmente]

RICARDO PAULO ROSA - Presidente.

[assinado digitalmente]

MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado, Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

## Relatório

Trata o presente processo, fl.01 de pedido de ressarcimento de Crédito Presumido de IPI, relativo ao Primeiro Trimestre do ano-calendário de 2002, protocolado em 12/04/2002, no valor de R\$ 35.107.876,25, com base no qual pleiteia a extinção dos débitos conforme tabela de fl.04.

O crédito presumido de IPI, objeto do presente Pedido de Ressarcimento, tem por fundamento a Lei nº 10.267, de 2001, que instituiu cálculo alternativo ao previsto na Lei nº 9.363, de 1996, referente ao ressarcimento das contribuições para PIS/PASEP e a COFINS para as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais.

Após análise da documentação apresentada o Despacho Decisório, fls.13/16 reconheceu parcialmente o pedido de ressarcimento do crédito presumido, apurado pelo contribuinte no período em epígrafe, e, conseqüentemente, homologou apenas parte da compensação dos débitos declarados.

Destaca a decisão de piso:

*“Tempestivamente, o interessado alegou, em síntese, que, conforme julgados e doutrina, seria ilegal e inconstitucional a*

*exclusão das aquisições de pessoas físicas e cooperativas por meio de atos administrativos da Receita Federal, bem como a exclusão de gastos com fretes e dos produtos exportados classificados na TIPI como NT (Não-Tributados)*

*Apuração do crédito presumido, feita pela fiscalização, não poderia ser admitida na medida que desconsiderou o sistema de custos integrado da empresa e:*

*1 – Conforme demonstrativos de fls. 890 e 924, não teria incluído no cálculo as aquisições de insumos no mercado externo;*

*2 – A fiscalização, ao recalcular o crédito em questão (vide fl. 898), teria deixado de considerar as transferências (códigos 1.21 e 2.21 das filiais) listadas a partir da fl.926;*

*3 – De acordo com as tabelas de fls. 900/901 teria computado no cálculo do crédito presumido apenas a energia elétrica e os combustíveis efetivamente utilizados no processo produtivo e não o gasto geral com os mesmos;*

*4 – Declarou corretamente na DCP o montante correto relativo aos serviços de industrialização por encomenda, sendo que a fiscalização não teria observado que parte desses valores foram registrados na conta 460616 com os códigos 113 e 213 (vide fl. 902).*

*5 - Com relação aos débitos a serem compensados, alega às fls. 910/91 que o montante de R\$ 4.516.463,53 teria sido compensado no processo nº 13804.008821/2002-51, razão pela qual não teria sido localizado no presente..”*

*Por meio da Resolução nº 1.048, a 2ª turma da DRJ/RP0 decidiu baixar o processo em diligência para que a fiscalização informasse a correção de tais alegações e se isso, de alguma forma, poderia alterar o valor do crédito presumido reconhecido.*

*Com relação a estes últimos itens destacados, esta DRJ entendeu, em homenagem aos princípios da ampla defesa e da verdade material, baixar o processo em diligência para que a fiscalização informasse a correção de tais alegações e se isso, de alguma forma, poderia alterar o valor do crédito presumido reconhecido.*

A diligência foi cumprida conforme Termo de Encerramento de Diligência, fl.1.867/1.869, no qual estão abordados os itens questionados, conforme se transcreve a seguir:

*“Em procedimento de diligência fiscal no contribuinte, acima identificado, e, de acordo (...), encerrei, nesta data, diligência fiscal iniciada em 17-08-2.011 para informação no processo 13804.002403/2.002-50 que trata de pedido de ressarcimento de IPI com base em crédito presumido referente ao 1º trimestre de 2.002 o qual foi parcialmente deferido pelo Despacho Decisório de fls. 827/840. Ante a apresentação pela empresa da*

*Manifestação de Inconformidade de fls. 877 e seguintes, os julgadores através da resolução 1.048 da 2ª turma da DRJ/RP0, resolveram baixar o processo em diligência.*

*Para responder aos quesitos formulados pelos julgadores, a empresa em 18-11-2.011 foi intimada a apresentar elementos que corroborem as afirmações feitas.*

*1 - A empresa afirmou à fl. 890 que não incluiu as aquisições de insumos no mercado externo na base de cálculo do crédito pleiteado e apresentou à fl. 924 planilha detalhando as verbas nela incluídas. Desse modo, a BR FOODS foi intimada a apresentar o razão contábil das contas que compuseram a base de cálculo do crédito presumido.*

*Em 07-12-2.011 (fl. 1.509), a empresa protocolou expediente (item 1) no qual informa da apresentação do razão contábil das contas utilizadas para apuração da base de cálculo de crédito pleiteado.*

*Analisando-se os razões analíticos apresentados, constata-se que não representam todas as rubricas que compuseram a base de cálculo do crédito pleiteado. Em relação a citada planilha, não foram apresentados os razões contábeis das contas de MP, PI e ME, material intermediário indireto, ICMS, importações e serviço de industrialização, esta parcial.*

*Muito pelo contrário, foram apresentados razões analíticos que não têm qualquer relação com o crédito pleiteado, como por exemplo :*

*- Contas 550530 (alugueis)(fl. 1.525), 510810 (degustação/abordagem) (fl. 1.556), 510735 (quilometragem)(fl. 1.557), 510737 (gastos com automóveis e caminhões)(fl. 1.558), 530538 (Anuidades a entidades)(fl. 1.566) e outras mais.*

*Assim sendo, com os razões apresentados não há elementos suficientes para esclarecer à dúvida levantada pelos julgadores.*

*2-A empresa afirmou à fl. 898 que a DERAT em seu despacho decisório somente considerou as aquisições de MP, PI e ME realizadas pelos estabelecimentos industriais registradas nos livros RAIFI de fls. 77/618 e não considerou os insumos adquiridos pelos estabelecimentos comerciais da requerente os quais foram transferidos para os estabelecimentos industriais e registradas nos livros RAIFI com os códigos 1.21 e 2.21.*

*Desse modo, a empresa foi intimada a informar o montante transferido por cada filial comercial e a apresentar a escrituração dessas transferências e das aquisições de MI, PI e ME.*

*A empresa protocolou expediente (item 2) no qual informa da apresentação de janeiro a março". Em 23-12-2.011 (fl. 1.710), apresentou planilhas eletrônicas em formato excel contendo os registros fiscais das transferências recebidas por cada filial com os códigos CFOPs 1.21 e 2.21 (fl. 1.716).*

*Ocorre que os razões analíticos apresentados nenhum deles registra as aquisições de MP, PI e ME como também não correspondem aos registros contábeis das transferências realizadas entre as filiais (CFOPs 1.21 e 2.21).*

*Pelas planilhas eletrônicas em formato excel constata-se que as transferências das filiais comerciais da BR FOODS para as filiais industriais e por estas registradas com o código 2.21 atingiram ao montante de R\$ 121.034.590,61 e com o código 1.21 R\$ 348.329.958,40, totalizando R\$ 469.364.549,01, valor superior a verba de R\$ 419.634.428,51 referente ao consumo de MP, PI e ME que compôs a base de cálculo do crédito pleiteado.*

*3- À fls. 899/901, a BR FOODS diz que a alegação da DERAT de que considerou os gastos totais de energia e de combustíveis no cálculo do crédito presumido não procede.*

*Diz ainda, que os valores da energia utilizados no cálculo do crédito pleiteado são os registrados na conta 440040 e referem-se apenas à aquisição de energia utilizada no processo produtivo. Já os valores de aquisição dos combustíveis utilizados no processo produtivo estão registrados nas contas 450200, 450201, 450202, 450203 e 450205.*

*Desse modo, a BRASIL FOODS foi intimada a apresentar o razão contábil mensal de todas as contas nas quais a energia e os combustíveis utilizados ou não no processo produtivo foram registrados.*

*A empresa no item 3 do documento informa que está apresentando cópia do razão contábil das contas que menciona.*

*Os movimentos registrados na conta de aquisição da energia utilizada no processo produtivo 440040, subcontas 0201 a 0735 (fls. 1.511 a 1.519, 1.580 a 1.587 e 1.643 a 1.650), foram de R\$ 2.342.941,91 em janeiro, R\$ 2.722.577,32 em fevereiro e R\$ 2.815.525,39 em março os quais coincidem com o saldo do balancete analítico de fl. 785 de R\$ 7.881.044,62 porém divergente do valor apresentado na planilha de fl. 924.*

*O razão das contas de aquisição da energia utilizada fora do processo produtivo encontram-se à fls. 1.520, 1.523, 1.524, 1.589, 1.591, 1.592, 1.651, 1.654 e 1.656.*

*Os movimentos registrados nas contas de aquisição dos combustíveis utilizados no processo produtivo 450200, subcontas 0201 a 0701 (fls. 1.526 a 1.534), 450201, subcontas 0201 a 0721 (fls. 1.534 a 1.538), 450202, subcontas 0201 a 0730 (fls. 1.538 a 1.543), 450203, subcontas 0201 a 0701 (fls. 1.543) e 450205, subcontas 0205 a 1001 (fls. 1.552 a 1.554), também coincidem o saldo do balancete analítico de fls. 745, 765 e 785 que foi de R\$ 1.232.434,03 em janeiro, R\$ 1.236.593,18 em fevereiro e R\$ 1.356.037,56 em março.*

4- À fls. 901/902, a BR FOODS diz que "os serviços de industrialização eram registrados de duas maneiras distintas, parte destes serviços eram registrados na conta 460616".

Porém, outra parcela de serviços de industrialização transitavam pelo estoque e não eram lançados na conta 460616. Para obter esses valores era necessário considerar as entradas ocorridas com CFOPs 113 e 213 registrados nos livros fiscais". Diz mais abaixo, no inciso (B), que "esses valores (serviços de industrialização) eram lançados contra o estoque de produtos e entrava no custo de estoque. Desta forma, quando vendidos, eram baixados em conta diversa daquela de serviços de industrialização.

Assim sendo, a BR FOODS foi intimada a apresentar o razão da conta contábil 460616 e, ainda, a apresentação dos razões das contas contábeis de estoque de produtos contra as quais o valor dos serviços de industrialização por encomenda foram lançados e, também, da conta contábil para qual esses serviços foram lançados quando da venda dos produtos. Por fim, a empresa foi intimada a apresentar planilha por filial e por CFOP de cada serviço adquirido (CFOPs 113 e 213).

Pelo expediente (item 4), a empresa informa da apresentação de cópia do razão contábil da conta 460616 e nele está registrado que em janeiro, a conta movimentou R\$ 1.048.541,20, em fevereiro R\$ 1.291.770,60 e em março R\$ 1.274.065,35 (fls. 1.579, 1.642 e 1.708) conforme balanço analítico de fls. 746 verso, 766 v e 786 v.

O razão da outra parcela de serviços de industrialização que transitava pelo estoque e não pela conta 460616 não foi apresentado.

Nas planilhas eletrônicas em formato excel contendo os registros fiscais das entradas recebidas por cada filial com os códigos CFOPs 1.13 e 2.13, os registros atingem a R\$ 4.638.119,35 e R\$ 547.587,96, respectivamente, totalizando R\$ 5.185.707,31 divergindo frontalmente da informação prestada pela empresa à fl. 902 da manifestação de inconformidade na qual o montante das entradas com os códigos CFOPs 1.13 e 2.13 que compuseram a base de cálculo do crédito presumido foi de R\$ 3.462.377,15.".

Após intimada do resultado da referida diligência, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls.1.871/1.872, conforme excertos do relatório da decisão de piso:

*"A empresa fiscalizada cumpre rigorosamente com todas as suas obrigações fiscais e contábeis, entre elas a apuração de tributos, pagamentos, aplicabilidade da legislação vigente, entrega de declarações (DACON, ÔCTF, GIAS, SPED, SINTEGRAS), lançamentos contábeis, entre outros. Atualmente, a empresa concentra também esforços das equipes contábeis, fiscais e de TI no desenvolvimento e finalização dos arquivos magnéticos para o cumprimento do SPED Pis- Cofins, o que vem demandando uma nova parametrização de todo o sistema fiscal e contábil, e*

*outras alterações trazidas pelas mudanças constantes da legislação tributária.*

*Como é de conhecimento desta Digna Delegacia da Receita Federal do Brasil, a BRF - Brasil Foods S.A. possui estabelecimentos filiais nos diversos Estados brasileiros, e o Fisco, para confirmação dos procedimentos tributários adotados pela empresa^ emitem inúmeros processos fiscalizatórios. Neste ínterim, as fiscalizações originam-se desta DRFB, de outras DRFB, seja de jurisdição dos estabelecimentos filiais, seja da de grande contribuinte, bem como das inúmeras Secretarias de Fazenda Estadual, Municipal, órgãos ambientais e etc. .*

*Por fim destaca-se que as inúmeras fiscalizações "concorrem" entre si no atendimento, pois se referem a empresas diversas, períodos diversos, naturezas diversas, sem contar com os esclarecimentos que vem sendo solicitados no decorrer de cada fiscalização.*

*Diante do exposto, a Companhia vem demonstrar que está empenhada em atender a todos os itens solicitados, porém, para que este atendimento não seja passível de erros, **REQUERER** que lhe seja concedida prorrogação de prazo, em adicionais 20 (vinte) dias, tudo no intuito de melhor atender a fiscalização.*

*Por fim, a empresa reafirma seu compromisso de se manter a disposição dessa digna fiscalização para apresentar e/ou fornecer quaisquer outras informações complementares e/ou necessárias ao bom e fiel desenvolvimento do presente trabalho."(sic).*

*Nada mais tendo sido argüido ou juntado pela interessada, até a presente data, o processo seguiu para julgamento.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita , a decisão proferida.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002*

*CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.*

*São glosados os valores referentes a aquisições de insumos de não contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS pois, conforme a legislação de regência, os insumos adquiridos devem sofrer o gravame das referidas contribuições.*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT.*

*Operação que resulta em produto não-tributável, não é considerada operação industrial, não fazendo jus ao crédito*

*ÔNUS DA PROVA.*

*Cabe ao interessado o ônus da prova dos fatos constitutivo do direito que pleiteia.*

*DCOMP. HOMOLOGAÇÃO POR DISPOSIÇÃO LEGAL.*

*O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, contudo, se, independentemente do prazo corrido, o Despacho Decisório homologa a compensação em questão, não há débito em litígio, nem novo valor creditório do contribuinte a ser considerado.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Não Reconhecido Acórdão Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, nos termos do voto do relator/vencedor.*

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta em 01/02/2013, Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, fls.1.904/1.912 e documentos de fls. 1.913/1.967 se insurgindo quanto às seguintes questões: a) direito ao crédito presumido calculado sobre os insumos adquiridos de não contribuintes; direito ao crédito presumido na exportação de produto não tributado e direito ao crédito referente aos valores dos fretes sobre insumos.

O recurso voluntário não foi conhecido pelo colegiado da 2ªTO/3ªC/3ªSJ/CARF na sessão do dia 23/07/2014, nos termos do Acórdão nº 3302-002.650 por ter sido considerado intempestivo.

A empresa interessada tomou ciência da referida decisão no dia 15/09/2014 e, tempestivamente, apresentou Embargos de Declaração no dia 22/09/2014 alegando a existência de obscuridade no julgado e solicitando a devolução dos autos à unidade de origem para averiguar a data que atestaria a tempestividade do recurso aposta no Aviso de Recebimento.

Nos termos do Despacho nº 3302-129, de 28/11/2014, fls.2.049/2,050 foi solicitada diligência para que a ARF-Itajaí-SC informasse e comprovasse a data em que a embargante tomou ciência da decisão da DRJ.

Através do Despacho de fls. 2.052 a unidade de origem assim se pronunciou:

*Considerando que o AR juntado as fls. 1.902 e 1.903, foi assinado pela funcionária do protocolo da ARF/ITAJAI, e que não há outra prova de ciência do Acórdão proferido pela DRJ/RPO, devemos considerar como ciência a data do protocolo do Recurso Voluntário, no presente caso, a data da postagem, 29/01/2013.*

Esclarecida a questão após o pedido de diligência, os embargos foram acolhidos conforme Despacho de Admissibilidade de 29/05/2015, fls.2057/2058 do Presidente da 2ªTO/3ªC/3ªSJ/CARF.

Quando da sustentação oral, entre os argumentos apresentados da tribuna, arguiu o Patrono acerca dos créditos objeto da homologação tácita, reconhecida nos termos da **decisão de piso**.

Na oportunidade restou esclarecido pelo relator que a homologação tácita reconhecida em sede de primeira instância não fazia parte da lide em sede recursal, sendo definitiva a homologação reconhecida pela decisão de piso.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

### *Dos requisitos de admissibilidade*

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

As matérias a seguir analisadas dizem respeito à sistemática de cálculo quanto ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às Contribuições para o PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996 e à sistemática alternativa de cálculo do crédito presumido do IPI, prevista na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001.

Nesta sistemática alternativa, diferentemente da ordinária, permite-se incluir no cálculo do crédito presumido os custos de energia elétrica e combustíveis utilizados no processo industrial e sobre o valor pago pela 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.

Cabe destacar inicialmente o seguinte excerto da decisão de piso:

*De plano, constato que da diligência, em última análise realizada em prol dos argumentos da defesa, nada resultou (vide relatório supra) que pudesse alterar o cálculo do crédito presumido, conforme apurado pela fiscalização.*

*Delimitado o arcabouço legal examina-se a seguir as matérias expressamente apontadas na peça recursal.*

Analisa-se a seguir as matérias suscitadas na peça recursal.

### *Da Aquisições de Insumos de Pessoas Físicas e Cooperativas*

Quanto à matéria em debate, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, ou seja, através da análise dos chamados recursos representativos da controvérsia.

Considerando que as referidas decisões do Egrégio Superior Tribunal de Justiça devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF, colaciona-se, nos termos

em que ementado o REsp 993164 MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010:

*EMENTA 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 inconstitucionalidade. [...]

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.**(grifei).

Ressalve-se que embora o presente processo trate de crédito presumido apurado pelo regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276, de 2001 e não da hipótese prevista na Lei nº 9.363, de 1996, percebe-se que é plausível o mesmo entendimento do STJ exarado no Recurso Especial nº 993.164/MG uma vez que não há impedimento ao crédito decorrente de aquisições de pessoas físicas na referida Lei nº 10.276, de 2001.

Nesse sentido já decidiu o STJ, REsp 1313043 /RS, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES , SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2012, DJe 08/10/2012:

*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.**(grifei).

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. N° 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.

Diante do exposto, dá-se provimento ao Recurso Voluntário quanto a essa matéria.

### **Do crédito presumido na exportação de produto não tributado**

Quanto à matéria em tela, destaca o Despacho Decisório:

*Verificamos que, dentre as exportações listadas pelo contribuinte para fins de obtenção de crédito presumido, encontram-se operações de venda para o exterior de mercadorias não tributadas (NT) pelo IPI, fora do campo de incidência e não passível de obtenção de créditos desse imposto.*

Estando referida matéria recém decidida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, adoto como fundamento decisório o voto proferido no Acórdão nº **9303-003.337, de 10/12/15**, nos termos a seguir transcritos:

*A teor do relatado, a questão que se apresenta a debate cinge-se à controvérsia a respeito do direito ao crédito presumido de IPI nas exportações de produtos (Café cru não descafeinado em grão), anotado na TIPI como NT.*

*Esta questão, envolvendo o direito de crédito presumido de IPI, no tocante às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, utilizados na confecção de produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI com a notação NT (Não Tributado) destinados à exportação, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. Na Câmara Superior de Recursos Fiscais ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição da Turma.*

*A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos não tributados (NT) pelo IPI, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito é destinado, tão somente, às **empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições: a) ser produtora; b) ser exportadora.** Isso porque os estabelecimentos processadores de produtos NT não*

*são, para efeitos da legislação fiscal, considerados como produtor.*

*De fato, as sociedades empresárias que fazem produtos não sujeitos ao IPI, de acordo com a legislação fiscal, em relação a eles, não são consideradas como estabelecimentos produtores, pois, a teor do artigo 3º da Lei 4.502/1964, considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal.*

*Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.*

*Assim, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como **produtora**, não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está subordinado o benefício em apreço, o de ser **produtora**.*

*Por outro lado, não se pode perder de vista o escopo desse favor fiscal que é o de alavancar a exportação de produtos elaborados, e não a de produtos primários ou semi-elaborados.*

*Para isso, o legislador concedeu o incentivo apenas aos produtores, aos industriais exportadores. Tanto é verdade, que, afora os **produtores** exportadores, nenhum outro tipo de empresa foi agraciada com tal benefício, nem mesmo as trading companies, reforçando-se assim, o entendimento de que o favor fiscal em foco destina-se, apenas, aos fabricantes de produtos tributados a serem exportados.*

*Cabe ainda destacar que, assim como ocorre com o crédito presumido, vários outros incentivos à exportação foram concedidos apenas a produtos tributados pelo IPI (ainda que sujeitos à alíquota zero ou isentos). Como exemplo, pode-se citar o extinto crédito prêmio de IPI conferido industrial exportador, e o direito à manutenção e utilização do crédito referente a insumos empregados na fabricação de produtos exportados. Neste caso, a regra geral é que o benefício alcança apenas a exportação de produtos tributados (sujeitos ao imposto); se se referir a NT, só haverá direito a crédito no caso de produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda, como previsto no parágrafo único do artigo 92 do RIPI/1982.*

*Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é a mudança trazida pela Medida Provisória (MP nº 1.50816), consistente em incluir-se no campo de incidência do IPI os galináceos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio justamente para atender aos anseios dos criadores e exportadores de frangos, que não tinham direito à crédito quando tais produtos eram NT e passaram a usufruir do benefício com a mudança para a alíquota zero.*

***Diante de todas essas razões, é de se reconhecer que os produtos constante da TIPI como NT não geram crédito presumido de IPI.(grifei).***

*Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.(grifos do original).*

No mesmo sentido dispõe a Súmula CARF nº 20:

*Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.*

Infere-se portanto que a exportação de produtos não tributados não confere direito ao crédito presumido de IPI, relativamente aos insumos empregados em sua fabricação.

Ante os fundamentos acima nega-se provimento ao Recurso Voluntário no tocante à matéria acima fundamentada.

### ***Do crédito referente aos valores dos fretes sobre insumos.***

Insurge-se a Recorrente quanto ao cálculo efetuado referente ao valor das compras de MP/PI/ME no mercado interno no 1º trimestre/2002, conforme demonstrado na tabela 03 do Despacho Decisório, 920/973 pela exclusão dos [...valores relativos ao frete pagos na aquisição dos insumos, contabilizado na conta de matérias-primas que, conforme consta da planilha de fls. 674, perfaz o montante de R\$ 12.959.636,93.], invocando o art. 18 da Instrução Normativa SRF nº 69, de 2001:

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

Observe-se do regramento disposto no <sup>1</sup>art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996 que não basta a mera aquisição de prestação de serviço de transporte visto não se tratar exatamente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para ser utilizado no processo produtivo.

No presente caso, embora expresse o montante que entende cabível, a Recorrente não referenciou nos autos as notas fiscais de aquisição que dariam suporte à sua pretensão.

Nesse sentido há decisões desse E. Conselho, a exemplo do Acórdão nº **3101-001.658, de 28/05/2014**, ementado a seguir na parte de interesse:

***DESPESAS COM FRETES.***

*Não compõem a base de cálculo do crédito presumido do IPI as despesas com fretes que caracterizam mera prestação de serviços.*

<sup>1</sup> 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.

Processo nº 13804.002403/2002-50  
Acórdão n.º **3302-003.093**

**S3-C3T2**  
Fl. 2.076

---

Ante o exposto, **VOTO POR DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao crédito presumido relativo às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas utilizados no processo produtivo de mercadorias exportadas.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar

CÓPIA