



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	13819.902242/2014-71
ACÓRDÃO	3402-013.111 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 11-A DA LEI Nº 9.440/1997. BASE DE CÁLCULO. VENDAS NO MERCADO INTERNO. RECEITAS DE REVENDA DE VEÍCULOS IMPORTADOS. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO.

O crédito presumido de IPI instituído pelo art. 11-A da Lei nº 9.440/1997 tem por finalidade estimular a atividade industrial própria das empresas habilitadas, vinculando-se às vendas no mercado interno decorrentes da produção incentivada. Inexiste previsão legal que autorize a inclusão, na base de cálculo do benefício, das receitas provenientes da mera revenda de veículos importados, atividade dissociada do processo produtivo incentivado. Benefícios fiscais submetem-se ao princípio da legalidade estrita.

APURAÇÃO CENTRALIZADA DO PIS/PASEP E DA COFINS. VINCULAÇÃO METODOLÓGICA DO ESTABELECIMENTO INCENTIVADO.

Na hipótese de apuração centralizada das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, o estabelecimento incentivado integra a mesma pessoa jurídica, submetendo-se ao regime jurídico único adotado para a apuração das contribuições. Inexiste previsão normativa que autorize a adoção de metodologia diversa exclusivamente para fins de cálculo do crédito presumido de IPI.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores conselheiros Anselmo Messias FerrazAlves, Adriano Monte Pessoa, Jose de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 104-014.249**, proferido pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, conforme Ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 11-A, DA LEI Nº 9.440/97. APURAÇÃO SOBRE O FATURAMENTO DA REVENDA DE BENS IMPORTADOS. DESCABIMENTO.

É descabida a apuração do crédito-presumido de IPI de que trata o art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, em relação à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre ao faturamento auferido com a revenda de veículos importados.

ART. 11-A, DA LEI Nº 9.440/97. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS. VINCULAÇÃO AO MÉTODO ADOTADO PELA MATRIZ.

O método utilizado pelo estabelecimento beneficiado com o crédito presumido de IPI previsto no art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, para determinar, no cálculo do incentivo, os créditos da não-cumulatividade de contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS referentes aos insumos aplicados na industrialização dos bens incentivados é vinculado àquele adotado pela matriz para calcular os créditos destes mesmos insumos na apuração centralizada das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

ZONA FRANCA DE MANAUS. VENDAS A PESSOAS JURÍDICAS ALI SITUADAS. EQUIPARAÇÃO A EXPORTAÇÃO. CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E COFINS PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO ART. 11-A, DA LEI Nº 9.440/97. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. DESCONSIDERAÇÃO.

No cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas para fins de apuração do crédito presumido de IPI previsto no art. 11-A, da Lei nº 9.440/97, o qual é cabível em relação às vendas de veículo efetuadas no mercado interno, devem ser desconsiderados os créditos da não-cumulatividade de referidas contribuições sobre as operações de vendas a pessoas jurídicas revendedores localizadas na Zona Franca de Manaus, pois equiparadas a operações de exportação, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 112, DE 28/09/2020.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

LEI. FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO OU INOBSERVÂNCIA. VEDAÇÃO AOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

Ressalvadas as hipóteses, não configuradas nos autos, previstas do art. 26-A, §6º, do Decreto nº 70.235/72, c/c o art. 19, §5º, da Lei nº 10.522/2002, é vedado aos órgãos de julgamento administrativo de primeira instância, sob fundamento de inconstitucionalidade, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O litígio decorre do Pedido de Ressarcimento de IPI formalizado por meio do PER/DCOMP nº 37585.13898.230712.1.1.01-0606, relativo ao 2º trimestre de 2012, no valor de R\$ 44.703.301,80, apurado pelo estabelecimento da contribuinte situado em Camaçari/BA. O despacho decisório original deferiu parcialmente o pedido, reconhecendo crédito no montante de R\$ 30.677.727,35.

Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal, os créditos objeto do pedido compreendiam o crédito básico, o crédito presumido previsto no art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 e os créditos presumidos de IPI disciplinados pelos arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/1997. A Fiscalização considerou corretos os valores relativos ao crédito básico, ao crédito do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 e ao crédito do art. 11-B, concentrando as divergências na apuração do crédito presumido previsto no art. 11-A da Lei nº 9.440/1997.

No curso do contencioso administrativo foi proferido despacho decisório revisor, posteriormente declarado nulo pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que determinou o retorno dos autos à DRJ para apreciação da Manifestação de Inconformidade apresentada contra o despacho decisório original.

Em cumprimento à decisão da CSRF, a DRJ procedeu a novo julgamento da Manifestação de Inconformidade e a julgou parcialmente procedente, reconhecendo, complementarmente ao montante admitido no despacho decisório original, direito creditório adicional de R\$ 1.619.531,23.

No que interessa à controvérsia remanescente, a decisão recorrida manteve o entendimento de que o crédito presumido do art. 11-A da Lei nº 9.440/1997 não pode ser apurado sobre as receitas decorrentes da revenda de veículos importados e de que o estabelecimento incentivado, para determinação dos créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins considerados no cálculo do incentivo, encontra-se vinculado ao método adotado pela matriz na apuração centralizada dessas contribuições. Quanto às vendas destinadas a pessoas jurídicas revendedoras localizadas na Zona Franca de Manaus, a DRJ reconheceu sua equiparação às operações de exportação, excluindo essas receitas do numerador do fator de rateio.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de 26/12/2023 (fl. 1519), sendo que já havia protocolado Recurso Voluntário em 24/01/2024 (fl. 1522), o que fez, em síntese, com os seguintes argumentos:

- (i) que a Lei nº 9.440/1997 não distingue a origem dos veículos vendidos no mercado interno, sendo indevida a exclusão das receitas decorrentes da revenda de veículos importados do cálculo do crédito presumido, especialmente com fundamento em atos infralegais;
- (ii) que inexistente previsão legal que vincule o estabelecimento incentivado ao método adotado pela matriz na apuração centralizada dos créditos de PIS/Pasep e Cofins, defendendo a legitimidade da metodologia utilizada pelo estabelecimento; e
- (iii) que é indevido o tratamento conferido às vendas destinadas à Zona Franca de Manaus na determinação dos créditos de PIS/Pasep e Cofins considerados para o cálculo do incentivo.
- (iv) Ao final, requer o reconhecimento integral do direito creditório e a homologação das compensações declaradas ou, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência para apuração do crédito.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

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

2. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre pedidos de ressarcimento de crédito presumido de IPI previsto no art. 11-A da Lei nº 9.440/97, formulados por estabelecimento industrial situado na região incentivada, relativamente a distintos períodos de apuração compreendidos entre 2012 e 2014.

Os pedidos foram parcialmente deferidos pela autoridade fiscal, tendo sido mantidas glosas especificamente quanto ao crédito presumido do art. 11-A. Após declaração de nulidade de despachos decisórios revisores pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, os autos retornaram à DRJ para novo julgamento das manifestações de inconformidade apresentadas contra os despachos decisórios originais.

As decisões recorridas mantiveram, em essência, três fundamentos de glosa:

1. **Exclusão das receitas decorrentes da revenda de veículos importados da base de cálculo do incentivo**, sob o entendimento de que o crédito presumido do art. 11-A somente se aplica às vendas de veículos montados ou fabricados na região incentivada.
2. **Vinculação do método de apuração dos créditos de PIS/PASEP e COFINS ao critério adotado pela matriz na apuração centralizada das contribuições**, reputando indevida a utilização, pelo estabelecimento incentivado, de metodologia diversa para determinação dos créditos vinculados às receitas consideradas no cálculo do incentivo.
3. **Exclusão das receitas de vendas destinadas à Zona Franca de Manaus do numerador do fator de rateio**, por equiparação dessas operações à exportação, afastando-as do conceito de vendas no mercado interno para fins de apuração do crédito presumido.

Em seu Recurso Voluntário, a contribuinte impugna tais fundamentos, sustentando, em síntese:

- Que a Lei nº 9.440/97 não estabelece distinção quanto à origem dos produtos vendidos no mercado interno, sendo indevida a exclusão das receitas decorrentes da revenda de veículos importados;
- Que atos infralegais não poderiam restringir o alcance do benefício fiscal instituído por lei;
- Que não há previsão normativa que imponha ao estabelecimento incentivado a adoção do mesmo método de rateio utilizado pela matriz na apuração do PIS e da COFINS, defendendo a legitimidade da metodologia por ela adotada;

- Que as vendas destinadas à Zona Franca de Manaus integram o faturamento da empresa habilitada e não deveriam ser excluídas do cálculo do incentivo.

Diante dos fundamentos da decisão recorrida e das razões deduzidas no Recurso Voluntário, a controvérsia remanescente submetida a este Colegiado restringe-se a definir:

- (i) Se as receitas decorrentes da revenda de veículos importados podem integrar a apuração do crédito presumido de IPI previsto no art. 11-A da Lei nº 9.440/1997;
- (ii) Se, para determinação dos créditos de PIS/Pasep e Cofins considerados no cálculo desse incentivo, o estabelecimento beneficiado encontra-se vinculado ao método adotado pela matriz na apuração centralizada das contribuições; e
- (iii) Se as receitas decorrentes das vendas de veículos de fabricação própria destinadas a pessoas jurídicas revendedoras localizadas na Zona Franca de Manaus devem integrar o numerador do fator de rateio dos créditos de PIS/Pasep e Cofins utilizado na determinação das contribuições que servem de referência ao cálculo do crédito presumido.

Passo à análise dos argumentos da defesa.

2.1. Da composição da base de cálculo do benefício – receitas de revenda de veículos importados

No tocante à inclusão, na apuração do crédito presumido previsto no art. 11-A da Lei nº 9.440/1997, das receitas decorrentes da revenda de veículos importados, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A controvérsia decorre do entendimento adotado pela Fiscalização, posteriormente mantido pela DRJ, no sentido de que o incentivo previsto no art. 11-A da Lei nº 9.440/1997 não alcança o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre o faturamento obtido com a mera revenda de veículos importados. Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal, o benefício está inserido no regime de incentivos destinado às empresas montadoras e fabricantes instaladas nas regiões incentivadas, tendo sido identificada irregularidade justamente na inclusão, no cálculo do incentivo, das receitas provenientes da revenda de produtos importados.

A Recorrente sustenta, em sentido contrário, que a Lei nº 9.440/1997 não estabeleceu qualquer distinção quanto à origem dos veículos comercializados. Defende que a expressão “vendas no mercado interno” abrangeria a totalidade das receitas obtidas com a comercialização dos veículos, nacionais ou importados, e que eventual limitação introduzida por decreto ou pela Solução de Consulta Interna nº 17/2012 representaria restrição indevida ao alcance do benefício fiscal.

A defesa também argumenta que o próprio Decreto nº 7.422/2010 não teria distinguido a origem dos veículos vendidos e invoca, em particular, o parágrafo único de seu art.

3º, no qual há referência a produtos nacionais ou importados diretamente pelo beneficiário, para sustentar que as receitas decorrentes da comercialização de veículos importados deveriam integrar a apuração do incentivo.

Sem razão.

Ocorre que o art. 11-A da Lei nº 9.440/1997 não pode ser examinado isoladamente a partir da expressão “vendas no mercado interno”. O dispositivo integra um regime jurídico de incentivo ao desenvolvimento regional e remete expressamente às empresas referidas no § 1º do art. 1º da própria Lei, ou seja, às empresas instaladas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e que desenvolvam as atividades industriais ali enumeradas, entre elas a montagem e a fabricação de veículos automotores.

Essa vinculação é relevante para a correta compreensão do benefício, uma vez que o crédito presumido não foi instituído de forma genérica em favor de toda e qualquer atividade comercial desenvolvida pela pessoa jurídica habilitada. Ao contrário, insere-se em um regime destinado a estimular a implantação e o desenvolvimento da atividade industrial nas regiões incentivadas, razão pela qual sua interpretação deve guardar coerência com a atividade produtiva que justifica a concessão do incentivo.

No caso concreto, a unidade beneficiária de Camaçari está estruturada como estabelecimento industrial voltado à produção e à montagem de veículos. A mera revenda de veículo importado, sem submissão ao processo de fabricação ou montagem realizado pela unidade incentivada, constitui operação comercial distinta da atividade produtiva cuja instalação e desenvolvimento regional constituem o fundamento do benefício.

A expressão “vendas no mercado interno”, portanto, não pode ser compreendida como autorização para que toda e qualquer receita comercial auferida pelo estabelecimento integre automaticamente a base de cálculo do crédito presumido. Ela deve ser interpretada no contexto do regime estabelecido pela Lei nº 9.440/1997, em correlação com os produtos e com a atividade industrial que justificaram a habilitação da empresa.

Admitir interpretação diversa levaria a que uma atividade de simples comercialização de mercadorias importadas, desvinculada da produção regional incentivada, produzisse o mesmo efeito fiscal atribuído à fabricação ou montagem de veículos realizada pelo estabelecimento localizado na região beneficiada. Tal resultado não se mostra compatível com a estrutura do incentivo.

Não procede, igualmente, a alegação de que essa conclusão decorreria de restrição criada exclusivamente por ato infralegal. A exclusão das receitas provenientes da mera revenda de veículos importados não se fundamenta, neste julgamento, na criação de requisito autônomo pela Solução de Consulta Interna nº 17/2012, mas na interpretação sistemática do próprio regime jurídico instituído pela Lei nº 9.440/1997.

A Recorrente argumenta pela ilegalidade de tal ato administrativo, sustentando que ele teria restringido o benefício sem respaldo legal e questionando, inclusive, sua eficácia temporal.

Todavia, ainda que se afastasse a SCI nº 17/2012 como fundamento normativo autônomo, permaneceria a mesma conclusão, considerando que a exclusão decorre da leitura conjugada do art. 11-A com o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.440/1997 e com a própria finalidade do regime de incentivos destinado às empresas montadoras e fabricantes instaladas nas regiões beneficiadas.

Não se trata, portanto, de atribuir efeito constitutivo ao ato administrativo, mas de reconhecer que ele exterioriza determinada interpretação de regime jurídico previamente estabelecido em lei.

Também não afasta esse entendimento a referência, no art. 3º do Decreto nº 7.422/2010, a produtos nacionais ou importados diretamente pelo beneficiário. A previsão regulamentar deve ser compreendida no contexto específico da matéria por ela disciplinada e não autoriza concluir, por si só, que as receitas provenientes da mera revenda de veículos importados integrem a base de cálculo do crédito presumido previsto no art. 11-A da Lei nº 9.440/1997.

Cumprе observar que, uma coisa é a disciplina regulamentar conferida aos produtos importados; outra, distinta, é definir quais receitas podem compor a apuração de benefício fiscal legalmente vinculado à atividade industrial desenvolvida pela empresa habilitada.

A interpretação defendida pela Recorrente acabaria, inclusive, por atribuir ao regulamento efeito ampliativo que ela própria sustenta não ser admissível em relação à lei. Se o ato infralegal não pode restringir benefício instituído pelo legislador, tampouco pode servir de fundamento para ampliar o seu campo material para alcançar operações que, interpretado sistematicamente o regime da Lei nº 9.440/1997, não se vinculam à atividade industrial incentivada.

Nesse contexto, o fato de a comercialização de veículos importados integrar o faturamento da pessoa jurídica não é suficiente para que as respectivas receitas sejam automaticamente consideradas na apuração do incentivo. A controvérsia não está em definir se tais valores constituem faturamento empresarial em sentido amplo, mas se integram a grandeza considerada pelo legislador para a determinação do crédito presumido instituído como instrumento de incentivo à atividade industrial desenvolvida nas regiões beneficiadas.

Por tais razões, entendo correta a conclusão da DRJ de que a apuração do crédito presumido previsto no art. 11-A da Lei nº 9.440/1997 não comporta a inclusão das receitas decorrentes da mera revenda de veículos importados, razão pela qual deve ser mantida a decisão recorrida neste ponto.

2.2. Da vinculação do estabelecimento incentivado ao método de apuração adotado pela matriz

A Recorrente sustenta que o estabelecimento incentivado não estaria juridicamente vinculado ao método de apuração dos créditos de PIS/Pasep e Cofins adotado pela matriz na sistemática de apuração centralizada das contribuições, defendendo a possibilidade de adoção de metodologia própria para fins de cálculo do crédito presumido do art. 11-A da Lei nº 9.440/1997.

Sem razão à defesa.

O art. 11-A da Lei nº 9.440/1997 estabelece que o crédito presumido corresponde ao “valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno”, multiplicado pelos fatores ali previstos. O núcleo normativo do dispositivo está, portanto, na expressão “contribuições devidas”.

Essa premissa é reforçada pelo § 1º do próprio art. 11-A, segundo o qual, no caso de empresa submetida ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, o montante do crédito presumido deve ser calculado com base no valor das contribuições efetivamente devidas, em cada mês, decorrentes das vendas no mercado interno, considerando-se os débitos e os créditos referentes a essas operações.

A legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins prevê a apuração centralizada dessas contribuições pela pessoa jurídica, considerando-se o conjunto de seus estabelecimentos. É essa apuração que determina o montante efetivamente devido e que, por consequência, constitui o parâmetro para a determinação do crédito presumido previsto no art. 11-A.

Não há, na legislação que disciplina o benefício, autorização para que o estabelecimento incentivado realize, exclusivamente para fins de cálculo do crédito presumido, uma apuração paralela das contribuições mediante metodologia distinta daquela efetivamente utilizada pela pessoa jurídica.

Por sua vez, o § 2º do art. 11-A não conduz a conclusão diversa. Ao determinar que o contribuinte apure separadamente os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas com vendas no mercado interno e aqueles vinculados às receitas de exportação, remetendo aos métodos de apropriação previstos nos §§ 8º e 9º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o dispositivo disciplina a identificação dos créditos que devem ser considerados no cálculo do incentivo, mas não institui sistemática autônoma de apuração das contribuições para o estabelecimento beneficiado.

O cálculo do incentivo deve, assim, partir da apuração efetivamente realizada pela pessoa jurídica, e não de uma reconstrução paralela do PIS/Pasep e da Cofins destinada exclusivamente à determinação do benefício. Admitir metodologia própria para o estabelecimento incentivado significaria utilizar, como parâmetro do crédito presumido, montante de contribuições distinto daquele resultante da sistemática regularmente adotada pela contribuinte.

Observe que não se trata de afirmar que o estabelecimento incentivado esteja subordinado à matriz para toda e qualquer finalidade, mas de reconhecer que, sendo o crédito presumido calculado com base nas contribuições efetivamente devidas, os critérios empregados

na determinação dos créditos que interferem nessa apuração devem guardar correspondência com aqueles efetivamente utilizados pela pessoa jurídica.

A possibilidade de utilização dos métodos de apropriação direta ou de rateio proporcional não autoriza, portanto, que o estabelecimento incentivado adote, exclusivamente para fins do benefício, critério diverso daquele empregado na apuração das contribuições que lhe servem de referência. Não havendo previsão legal para essa dissociação, não se mostra possível reconfigurar a base de cálculo do crédito presumido mediante metodologia própria destinada exclusivamente à sua determinação.

Correta, portanto, a decisão da DRJ ao reconhecer que, para determinação dos créditos de PIS/Pasep e Cofins considerados no cálculo do crédito presumido previsto no art. 11-A da Lei nº 9.440/1997, o estabelecimento incentivado deve observar o método efetivamente adotado pela pessoa jurídica na apuração centralizada das contribuições.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos