



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10280.002168/2005-27
Recurso nº 248.668 Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-01.808 – 3ª Turma**
Sessão de 31 de janeiro de 2012
Matéria Crédito Presumido de IPI - Exportação de produtos NT
Recorrente IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

A exportação de produtos NT não gera direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI, lei nº 9.369/96, por não estarem os produtos dentro do campo de incidência do imposto.

Recurso Especial do Sujeito Passivo Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, que davam provimento. Os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa

Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo acima qualificado, que solicitou o ressarcimento de crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, cumulado com declaração de compensação.

Em despacho decisório proferido pela DRF, não se reconheceu o direito creditório e, por conseguinte, não se homologou as compensações declaradas em DCOMP.

O interessado apresentou a Manifestação de Inconformidade, que foi indeferida. Também apresentou Recurso Voluntário, que também foi negado.

Agora em sede de Recurso especial, devidamente admitido por Despacho do Presidente da Câmara, pleiteia a reforma da decisão proferida pela instância *a quo*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A discussão ora em voga diz respeito à questão do direito ou não a crédito presumido de IPI, como forma de ressarcimento do PIS e da COFINS nas exportações de produtos que constam da TIPI com a notação NT (não tributados).

Visando incentivar as exportações de produtos industrializados, de alto valor agregado, a União criou o crédito presumido de IPI como uma forma de ressarcimento das contribuições sociais do PIS e COFINS, incidentes sobre as aquisições, no mercado interno (nacionais), de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, **utilizados no processo produtivo** de bens exportados.

É essencial ao deslinde da demanda, determinar se os produtos com a classificação “NT” na TIPI, que trata de produtos em que não há a incidência do IPI, por não serem industrializados e, portanto, não estarem no campo de incidência do imposto, podem se caracterizar como produtos originários de empresa produtora e exportadora descrita no art. 1º da Lei 9.363/96, transcrito abaixo.

O benefício fiscal chamado “Crédito Presumido de IPI - Exportações”

consiste em um crédito adicional de IPI para sociedades industriais que diretamente ou indiretamente exportam seus produtos industrializados ao mercado internacional. Tem como objetivo principal desonerar a cadeia produtiva dos produtos a serem exportados do custo econômico da COFINS e do PIS, conforme podemos notar pelo texto do art. 1º da Lei 9.363/96:

“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”.

Com efeito, cabe aos intérpretes das leis, trazer o real e correto significado das normas nela contidas. Se a norma é dúbia cabe aos operadores do direito a sua correta interpretação, conforme as técnicas da ciência da Hermenêutica Jurídica, e não fazer a interpretação de modo aleatório e intuitivo.

Uma interpretação literal do art. 1º da referida lei poderia levar à falsa impressão que a empresa produtora e exportadora também abarcaria àquelas que não são contribuintes do imposto. Porém, como já dito, esse seria o resultado de uma interpretação meramente literal. Esse tipo de análise somente pode ser feito quando a lei expressamente determinar.

Deve, neste caso, fazer uma interpretação sistemática, que consiste em harmonizar a presente norma de um modo contextualiza com todo o texto da mesma lei e com o arcabouço legal pátrio, principalmente na área tributária.

Teremos de fazer a nossa análise em conjunto com toda a legislação que rege o IPI. Em um estudo da lei incentivadora, nos artigos posteriores ao 1º, o legislador já deixa mais claro que a delimitação do benefício se daria somente em relação aos produtos industrializados. Isso nos remete à matriz legal do IPI

A Lei nº 4.502/64 é muito precisa na definição do que seja estabelecimento produtor quando preceitua em ser art. 3º que “considera-se estabelecimento produtos todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto”. Assim fica claro que tanto na acepção econômica quanto jurídica, não há como se enquadrar empresas não sujeitas ao IPI como estabelecimento industrial ou estabelecimento produtos, na linguagem pouco precisa usada pelo legislador quando da edição da lei 9363/96.

Se o benefício fosse estendido a todas as empresas produtoras exportadoras, sem a delimitação de ser contribuinte do imposto algumas questões ficariam sem uma solução prevista na lei, como por exemplo, como se daria a escrituração dos créditos para a futura compensação? Não existe previsão de livro registro de apuração do IPI para não contribuintes.

Todos sabemos que a apuração do imposto a pagar ou dos créditos devem ser escriturados no referido livro.

Está claro, dessa forma, que houve uma certa impropriedade na linguagem legislativa contida no art. 1º da Lei 9.363/96 e cabe a nós, desse tribunal administrativo, elucidar e resolver o presente caso concreto ora apresentado a essa corte

Podemos concluir que tanto em uma análise econômica quanto jurídica não há como se interpretar o art. 1º da Lei 9.363/96, a ponto de considerar que a empresa produtora e exportadora ali mencionada abarcaria até mesmo àquelas não contribuintes do IPI, ou seja, somente os estabelecimentos industriais é que podem compensar os créditos presumidos de IPI nos casos de exportação.

Economicamente falando, não há porque se incentivar, com desoneração tributária, a produção de produtos não industrializados, como por exemplo, as *comodities*, pois todos sabem que o Brasil tem *expertise* nesta área, sendo um dos maiores exportadores mundiais.

Em se tratando de uma interpretação meramente jurídica, se fosse a intenção do legislador, a lei teria de ser muito clara, e não deixar nenhuma margem de dúvida quanto à extensão do benefício, conforme preceitua o CTN e várias outras leis tributárias e financeiras.

Dessa forma, o crédito presumido de IPI somente poderá ser efetuado pela empresa exportadora ou, no caso de exportação indireta, pelo fornecedor da comercial exportadora, levando-se em conta apenas os insumos adquiridos no mercado interno, onerados pelo PIS e COFINS, e utilizados na **industrialização** de bens destinados à exportação.

Para corroborar e elucidar todo o exposto, por ser de uma precisão ímpar trago o Presidente Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nº 202.16.066:

“A 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. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.

*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.*

Isso ocorre porque, as empresas 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.

*Ora, 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 nº 1.508-16, consistente na inclusão de diversos produtos no campo de incidência do IPI, a exemplo dos frangos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio justamente para atender aos anseios dos exportadores, que puderam, então, usufruir do crédito presumido de IPI nas exportações desses produtos.

Diante de todas essas razões, é de se reconhecer que os produtos exportados pela reclamante, por não estarem incluídos no campo de incidência do IPI, já que constam da tabela como NT (não tributado), não geram crédito presumido de IPI”.

Também, colaciono parte do voto do Conselheiro Gilson Rosemburg Filho, em voto recentemente proferido neste plenário:

Por outra parte, é cediço que os produtos classificados na TIPI como “NT” não estão incluídos no campo de incidência do IPI. Logo, quem fabrica tais produtos, mesmo sob uma das operações de industrialização previstas no Regulamento do IPI (no caso, as operações dispostas no art. 3º, caput e incisos, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/1982 – RIPI/82), não é considerado, à luz da legislação de regência desse imposto, como estabelecimento industrial. Isso porque, de acordo com o art. 8º do RIPI/82 (abaixo transcrito), estabelecimento industrial é o que industrializa produtos sujeitos à incidência do IPI, ou seja, é aquele estabelecimento que executa qualquer das operações definidas na legislação do imposto como “de industrialização”, da qual, cumulativamente, resulte um produto “tributado”, ainda que de alíquota zero ou isento. Ao contrário, não é estabelecimento industrial para fins de IPI aquele que elabora produtos classificados na TIPI como não-tributado (NT), bem como quem realiza operação excluída do conceito de industrialização dado pelo RIPI.

“Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no artigo 3º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, art. 3º).”

Neste diapasão, Raimundo Clóvis do Valle Cabral em “Tudo sobre o IPI”, 4ª edição, São Paulo, Ed. Aduaneiras, págs. 54/55 e 57, assim assevera:

“Estabelecimento Industrial é o que industrializa produtos sujeitos à incidência do imposto, ou seja, aquele que executa operações definidas na legislação do IPI como de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento/recondicionamento e renovação/recondicionamento) e da qual resulte um produto tributado, ainda que de alíquota zero, ou isento. Tem por base legal o artigo 3º da Lei nº 4.502, de 1964, alterado pelo artigo 12 do DL nº 34/66, que tem o seguinte texto: ‘Considera-se estabelecimento industrial todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto’(art. 8º).

As expressões ‘fábrica’ e ‘fabricante’ são equivalentes a ‘estabelecimento industrial’, como definido acima (art. 487-II).

Se o produto por ele industrializado corresponde uma alíquota positiva (diferente de zero) estará ele obrigado a destacar o imposto na nota fiscal emitida, observando as demais obrigações concernentes à escrituração fiscal e ao recolhimento do imposto, assumindo o real papel de contribuinte – sujeito passivo de obrigação principal, salvo se optante pela inscrição no Simples (art. 20-I, 23-II e 107).

Se o produto industrializado estiver sujeito à alíquota zero, ou for isento, embora não haja imposto a ser destacado nem recolhido, ele estará obrigado a emitir nota fiscal e proceder às demais obrigações relativas à escrituração fiscal prevista no RIPI, pois está definido como sujeito passivo de obrigações acessórias (art. 21).

Contrario sensu, chega-se à conclusão de não ser estabelecimento industrial, para fins do IPI, aquele que elabora produtos classificados na Tipi como NT (não-tributados), bem assim os resultantes de operações excluídas do conceito de industrialização pelo artigo 5º do RIPI.”

O texto reproduzido acima traduz a essência da expressão “NT” aposta na TIPI ao lado dos produtos excluídos do campo de incidência do IPI, qual seja: o estabelecimento que dá saída a produtos não-tributados, não se classifica, nessas operações, para fins de incidência do imposto, como estabelecimento industrial, ou seja, como contribuinte do IPI. E o aproveitamento de créditos do IPI está intimamente ligado ao conceito do que seja estabelecimento industrial para a legislação desse imposto, no sentido de que não ser um estabelecimento de tal espécie implica o não-reconhecimento da existência de créditos ou débitos de IPI, impossibilitando o aproveitamento dos primeiros (dos créditos) ou o surgimento da obrigação tributária principal decorrente dos segundos (dos débitos).

Nessa linha, merece citar, especificamente no tocante ao crédito presumido do IPI objeto de análise no presente processo, o preceito do art. 1º combinado com o do parágrafo único do art. 3º, ambos da Lei nº 9.363/96:

“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (...).

Art. 3º (...).

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação (...) do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento (...) dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, (...).”

Lógico que “produção” conforma-se na atividade do “produtor”. E, nos termos da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, matriz legal de grande parte da legislação do IPI, “estabelecimento produtor” é aquele que industrializa produtos sujeitos ao imposto. Estabelece o art. 3º da aludida lei:

“Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.”

Considerando-se, então, que o art. 1º da Lei nº 9.363/96 autoriza a fruição do crédito presumido do IPI ao “estabelecimento produtor e exportador”, e que o art. 3º da Lei 4.502/64 é a matriz do Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados, não resta dúvida quanto à total impossibilidade de existência e, conseqüentemente, de aproveitamento de crédito do IPI para os estabelecimentos cujos produtos fabricados são classificados como “NT” na TIPI.

Pelos fundamentos expostos, é possível arrolar as seguintes conclusões:

O estabelecimento industrial é aquele que industrializa produtos sujeitos à incidência do imposto, ou seja, aquele que executa as operações definidas na legislação do IPI como de industrialização e da qual resulta um produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento. Portanto, os produtos exportados que não se encontram no campo de incidência do IPI, por constar da tabela como NT (não tributado), não geram crédito presumido de IPI;

A legislação que trata do específico benefício do crédito presumido do IPI determina que as “mercadorias” devam decorrer de “estabelecimento produtor”, o qual, à luz da legislação do IPI, é somente o que industrializa produtos tributados por essa exação.

Somente para efeito de esclarecimento aos nobres colegas conselheiros, nesse caso concreto, a recorrente pleiteia o ressarcimento do IPI incidente sobre aquisições de materiais empregados na sua atividade econômica, na qual prepondera a produção, beneficiamento, acondicionamento e posterior comercialização de produto classificado na Tabela de Incidência do IPI – TIPI (Decreto nº 4.542/2002), como Não Tributado - NT. Assim não há que se falar em questões fáticas, mas meramente jurídicas. Por isso toda a análise feita neste voto se absteve de ilações de fato, mas argumentações meramente jurídicas, como aliás devem ser todas as questões trazidas a essa CSRF.

Também não há discussão acerca de os produtos que não tributados – NT, estarem, ou não, no campo de incidência do IPI. Senão teríamos de fazer uma longa explanação sobre outros institutos tributários como isenção, imunidade, não incidência, lançamento, fato gerador, dentre outros.

Podemos concluir que tanto em uma análise econômica quanto jurídica não há como se interpretar o art. 1º da Lei 9.363/96, a ponto de considerar que a empresa produtora e exportadora ali mencionada abarcaria até mesmo àquelas não contribuintes do IPI, ou seja, somente os estabelecimentos industriais é que podem compensar os créditos presumidos de IPI nos casos de exportação.

Economicamente falando, não há porque se incentivar, com desoneração tributária, a produção de produtos não industrializados, como por exemplo, as *comodities*, pois todos sabem que o Brasil tem *expertise* nesta área, sendo um dos maiores exportadores mundiais.

Em se tratando de uma interpretação meramente jurídica, se fosse a intenção do legislador, a lei teria de ser muito clara, e não deixar nenhuma margem de dúvida quanto à extensão do benefício, conforme preceitua o CTN e várias outras leis tributárias e financeiras.

Dessa forma, o crédito presumido de IPI somente poderá ser ressarcido pela empresa exportadora ou, no caso de exportação indireta, pelo fornecedor da comercial exportadora, levando-se em conta apenas os insumos adquiridos no mercado interno, onerados pelo PIS e COFINS, e utilizados na **industrialização** de bens destinados à exportação.

Processo nº 10280.002168/2005-27
Acórdão n.º **9303-01.808**

CSRF-T3
Fl. 211

Isso posto, voto pelo não provimento do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator