



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

Processo nº 10380.005581/2006-04
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-006.515 – 3ª Turma
Sessão de 15 de março de 2018
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CMS COMMODITY MAN SERVICES LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 30/06/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS COM NOTAÇÃO NT NA TIPI. IMPOSSIBILIDADE.

Não tem direito ao crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, as pessoas jurídicas que exportam produtos com notação "NT" na Tabela do IPI - TIPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito,

Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 3101-00871, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para:

- Afastar o impedimento ao uso do benefício em face da saída de produtos NT;
- Desconsiderar a vedação de se incluir na base de cálculo do crédito presumido as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas ou de cooperativas; e
- Determinar o retorno dos autos ao órgão julgador de primeira instância para apreciar as demais questões de mérito.

O Colegiado, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

IPI RESSARCIMENTO. EXPORTAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO PIS/PASEP E COFINS. CONCEITO DE RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

A norma jurídica instituidora do benefício fiscal atribui ao Ministro de Estado da Fazenda a competência para definir “receita de exportação” e para o período pleiteado a receita deve corresponder a venda para o exterior de produtos industrializados, conforme fato gerador do IPI, não sendo confundidos com produtos “NT” que se encontram apenas fora do campo abrangido pela tributação do imposto.

“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – RESSARCIMENTO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de

embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a “valor total” e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.”

Irresignada, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, alegando contradição entre o texto do acórdão e o dispositivo do julgado, justificando que, enquanto o voto condutor faz referência a produtos qualificados ou como NT ou com alíquota zero, o acórdão restringe-se a dar provimento apenas aos produtos qualificados como NT.

Apreciados os Embargos de Declaração pelo Colegiado, foram providos parcialmente para rerratificar o acórdão embargado, sem efeitos infringentes, para:

- Incluir na receita bruta de exportação os produtos exportados pela Recorrente, ainda que classificados como NT na TIPI;
- Afastar a glosa dos créditos referentes à aquisição de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de pessoa físicas e cooperativas; e
- Determinar o retorno dos autos do processo ao órgão julgador de primeira instância para análise das demais questões de mérito.

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, trazendo, entre outros, que:

-
- De fato, os acórdãos, recorrido e paradigma, contemplam hipóteses de ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Lei 9.363/1996, o que demonstra a completa similitude fática entre as decisões confrontadas.
 - A questão diz respeito sobre a possibilidade de se reconhecer o direito à fruição do incentivo fiscal instituído pela Lei 9.363/96, denominado crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, a pessoas jurídicas que elaboram produtos cuja notação na TIPI é NT (não tributado);
 - Lei 9.363/96, ao criar o mecanismo do crédito presumido para reduzir o impacto econômico da incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS no valor agregado dos produtos exportados, o fez na seara do Imposto sobre Produtos Industrializados, de tal sorte que apenas os estabelecimentos industriais, contribuintes do IPI na forma da legislação pertinente, podem usufruir o incentivo fiscal,
 - art. 13 da Lei 9.493/97, acresceu ao campo de incidência do IPI os produtos isentos e os tributados à alíquota zero; contudo, manteve a exclusão daqueles que correspondem à notação NT (não tributado);
 - Considerando que no presente caso ocorreu exportação de produtos com notação NT e, em conformidade com o exposto acima, não são considerados industrializados e, portanto, fora de incidência do IPI, conclui-se que a Recorrido não faz jus ao crédito presumido de IPI estabelecido pela Lei 9.363/96.

Em Despacho às fls. 444 a 446, foi dado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo – o que concordo com a manifestação exposta em Despacho de Admissibilidade às fls. 444 a 446.

Eis que do cotejo da decisão recorrida com a indicada como paradigma, foi comprovado dissenso jurisprudencial, conforme reza o art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores.

No acórdão recorrido, vê-se que foi reconhecido o direito ao crédito presumido do IPI em situação que envolvia a exportação de produto com notação NT na TIPI (não tributado). Enquanto no acórdão indicado como paradigma, o colegiado decidiu que o benefício fiscal em tela não alcança os produtos exportados que possuam a notação NT na TIPI, por não estarem dentro do campo de incidência do imposto.

Ventiladas breves considerações, passo a discorrer sobre a questão postas em recurso, qual seja, se o sujeito passivo tem ou não direito ao crédito previsto na Lei 9.363/96; ou seja, se haveria ou não a possibilidade de se reconhecer o direito à fruição do incentivo fiscal instituído pela Lei 9.363/96, crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, às pessoas jurídicas que elaboram produtos cuja notação na TIPI é NT (não tributado).

No que tange ao crédito presumido de IPI, entendo que o sujeito passivo, em razão da exportação e industrialização, possui o direito ao crédito fiscal, nos termos da Lei 9.363/96.

Dessa forma, importante analisar se a caracterização da pessoa jurídica requerente como estabelecimento industrial, à luz da legislação do IPI, poderia influir no direito ao incentivo fiscal.

Para tanto, trago o 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.”

Somente com a leitura desse dispositivo, é possível, a princípio, entender que a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, não circunscrevendo seu alcance aos produtos industrializados.

Não obstante, vê-se que a Lei trouxe que, para a fruição do crédito presumido do IPI a dependência de as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sejam utilizadas no processo produtivo.

Nesse ínterim, vê-se que a Lei 9.363/96, ao criar o mecanismo do crédito presumido para reduzir o impacto econômico da incidência das contribuições para o PIS e a COFINS considerou o processo de produtivo - ou seja, a industrialização desses materiais, para fins de se produzir determinado produto - a ser exportado.

Vê-se que o crédito presumido do IPI tem o escopo de ressarcir o contribuinte, do montante pago a título de PIS e COFINS, em todas as operações em que este adquiriu insumos, com o intuito de empregá-los na produção de mercadorias exportadas.

O dispositivo em referência, trouxe efetivamente um benefício às empresas que vendem para o mercado externo. E, ademais, nota-se que não condiciona tal fruição para produtos tributados pelo IPI.

Ou seja, o crédito trazido pela Lei não delimita o alcance do benefício aos contribuintes do IPI.

Em vista do exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de seu entendimento quanto ao direito de o contribuinte aproveitar crédito presumido do IPI sobre insumos utilizados na produção de produtos notados como NT (não tributados) na TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

No presente caso, trata-se de insumos, a própria castanha de caju *in natura* adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, que após tratamento e embalagem são destinadas à exportação.

Trata-se de matéria antiga no âmbito do contencioso administrativo e a controvérsia resume-se em saber se há a possibilidade de aproveitamento de crédito presumido

de IPI, de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363/96, na produção e exportação de produtos classificados na Tabela do IPI com notação "NT" (não tributados).

Preliminarmente é importante ressaltar que entendo que o crédito presumido de IPI, de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363/96, é um benefício fiscal concedido aos produtores/exportadores de produtos nacionais, e, nessa circunstância impõe-se a interpretação literal dos dispositivos legais nos termos do art. 111 do CTN.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Na verdade a concessão de isenção, anistia, incentivos e benefícios fiscais decorrem de normas que têm caráter de exceção. Fogem às regras do que seria o tratamento normal. Transcrevo abaixo trecho da doutrina do Professor Eduardo Sabbag:

(...)

*Retomando a análise do art. 111 do CTN, o que se nota é que **tal dispositivo disciplina hipóteses de “exceção”, devendo sua interpretação ser literal**[44]. Na verdade, consagra um postulado que emana efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, **“o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei”**.*

Com efeito, a regra não é o descumprimento de obrigações acessórias, nem a isenção concedida e, por fim, nem a exclusão ou suspensão do crédito tributário, mas, respectivamente, o cumprimento de obrigações, o pagamento do tributo e a extinção do crédito, mediante pagamento ou outra modalidade extintiva.

*Assim, **o direito excepcional**[45] **deve ser interpretado literalmente**, razão pela qual se impõe o artigo ora em estudo. Aliás, em absoluta consonância com o art. 111 está a regra do parágrafo único do art. 175, pela qual “a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.*

(...)

*(Trecho extraído da internet no seguinte endereço:
<https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria>)*

Analisemos então o que consta da Lei nº 9.363/96 que instituiu o benefício do crédito presumido:

*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**.*

(...)

Art. 3º

*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.*

Nesse momento é importante destacar que a lei determinou o benefício para a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Se quisesse abarcar todos os exportadores, não necessitaria de incluir a palavra produtora. Seria inócuo. E ao incluir a palavra produtora, determinou no parágrafo único do art. 3º que deve ser utilizada a legislação do IPI para a busca da definição do que se entende por produção.

Sendo assim, a legislação do IPI não considera estabelecimento industrial, ou produtor, para fins do tributo, aqueles que produzem produtos que estão fora do seu campo de incidência. Veja como o Regulamento do IPI disciplina a matéria. Transcreve-se abaixo artigos do RIPI/2002 que era o vigente à época dos fatos, mas nada mudou a respeito deste assunto no atual regulamento:

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

*Parágrafo único. **O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero**, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, **excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado)** (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º).*

(...)

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Do conjunto dessa leitura, conclui-se que os produtos "NT" (NÃO TRIBUTADOS) estão fora do conceito de produtos industrializados estabelecidos pela legislação do IPI. Assim, quem os produz, não são considerados estabelecimentos industriais para fins dessa legislação.

Assim vem decidindo este colegiado. Para um melhor entendimento transcrevo abaixo trecho de um voto do ex-Conselheiro Henrique Pinheiro Torres proferido no Acórdão nº 202-16.066:

(...)

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 nº 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 art. 3º da Lei nº 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 ao 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 art. 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.

(...)

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se pronunciou sobre a possibilidade de apropriação de crédito presumido de IPI na exportação de produtos não tributados, conforme o seguinte precedente:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ERRO MATERIAL. SANEAMENTO. EFEITOS INFRINGENTES. POSSIBILIDADE. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O decisum agravado deixou de conhecer do recurso especial na parte em que alegada a impossibilidade de inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores relativos a exportação de produtos não tributados, ao fundamento de que o apelo raro padecia de deficiência de fundamentação recursal.

2. Compulsando-se novamente o caderno processual, é de se afastar a incidência ao caso da Súmula 284/STF, devendo, pois, ser analisado o mérito do apelo raro nesse particular.

3. O Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido de que não há ilegalidade na limitação imposta pelas Instruções Normativas da SRF nº 313/2003 e nº 419/2004 do cômputo dos valores referentes à exportação de produtos não tributados na base de cálculo do crédito presumido do IPI, tendo em vista que a própria Lei nº 9.363/96 admitiu a possibilidade de ampliação ou restrição do conceito de "receitas de exportação" por norma de hierarquia inferior.

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes para dar parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, a fim de reconhecer a impossibilidade de se computarem os valores referentes a exportação de produtos não tributados na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

(EDcl no AgRg no REsp 1241900/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2014, DJe 11/12/2014) (grifei)

Cumpre lembrar também recente decisão desta CSRF no Acórdão nº 9303-003.462, de 23/02/2016, relatoria do Presidente da 3ª Seção de Julgamento, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que ficou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

IPI. CRÉDITOS. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS (NT).

A exportação de produtos NT não gera direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI, Lei nº 9.363/96, por não estarem os produtos dentro do campo de incidência do imposto.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Diante de tudo exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal