



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

Processo nº 10380.006709/2002-15
Recurso nº 261.653 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.115 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2009
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente IRMÃOS FONTENELE S/A INDÚSTRIA, COMÉRCIO E AGRICULTURA
Recorrida DRJ em Belém - PA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/03/2002

IPI. RESSARCIMENTO CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTO NÃO TRIBUTÁVEL PELO IPI.

A norma do art. 1º da MP nº 948/95, instituidora do crédito presumido do IPI, reporta-se ao conceito de produção e não de produto ou estabelecimento industrial. O conceito de produção é o contido no art. 3º do RIPI/82.

AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA DE PESSOAS FÍSICAS.

Não se conhece, no processo administrativo fiscal, de matéria submetida ao Poder Judiciário.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não se conheceu do recurso na parte em que existe concomitância com processo judicial (aquisições de pessoas físicas cooperativas) e, na parte conhecida, deu-se provimento parcial nos seguintes termos: I) por maioria de votos, deu-se provimento quanto ao direito ao crédito presumido de IPI em relação aos produtos NT. Vencido o Conselheiro Antonio Carlos Atulim; e II) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto à correção do ressarcimento pela taxa Selic a partir da data de protocolo do pedido. Vencidos, nesta parte, os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente) e Marcos Tranchesi Ortiz.


ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente




MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA - Relatora

EDITADO EM 06/10/2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Tânia Mara Pachóalin (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente), Carlos Alberto Donassolo (Suplente), Domingos de Sá Filho, Marcos Tranchesi Filho e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Belém, PA.

Informa o relatório da decisão recorrida que a empresa requereu o ressarcimento de IPI referente aos períodos de apuração compreendidos entre abril de 2001 e março de 2002, com fundamento na Lei nº 9.363/96, que trata do crédito presumido do IPI.

A interessada é produtora e exportadora de castanha de caju, que alega ser tributado à alíquota zero.

Alega ser impossível a utilização do crédito presumido na escrita fiscal do IPI, razão pela qual requer o ressarcimento.

Informa que consta à fl. 331 a interposição de pretensão no judiciário com a finalidade de obter o direito ao *“crédito presumido nas aquisições de insumos adquiridos de pessoas físicas e suas cooperativas, empregados na industrialização de castanhas de caju para o exterior”*.

O relatório da fiscalização informa que o produto, nas condições em que é exportado pela empresa – quantidade e tipos de embalagem – classifica-se em posição cuja notação tarifária na TIPI é não tributável – NT, e que, por isso, a interessada não faz jus ao crédito pleiteado.

Informa, ainda, a fiscalização, que mesmo que se admitisse que parte da exportação foi efetuada em embalagem de apresentação, o que classificaria o produto em outra posição, cuja notação tarifária é alíquota zero, incluindo-o no âmbito dos produtos com direito ao benefício fiscal, haveria impossibilidade material de apurar o montante do crédito correspondente a esse produto, uma vez que a empresa embalou as amêndoas de castanha de caju indistintamente em embalagens classificadas em posições não tributável e alíquota zero.

No processo produtivo foi utilizada castanha de caju *in natura* adquirida de pessoas físicas, conforme declaração da empresa de fl. 293.

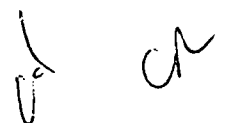
Concluiu a fiscalização que [1] o produto amêndoa de castanha embalado em sacos metalizados lisos e/ou latas metálicas lisas é classificado como NT (não tributável); [2] não é possível identificar, pela análise da documentação apresentada pelo contribuinte, a que notas fiscais de exportação corresponde a amêndoa de castanha de caju embalada em lata litografada e [3] toda castanha de caju *in natura* utilizada na produção do líquido de castanha de caju – LCC e da amêndoa de castanha de caju, foi adquirida de pessoas físicas, não gerando direito a crédito presumido.

Indeferido o pedido de ressarcimento formulado, a empresa apresentou manifestação de inconformidade [1] discordando da classificação de seu produto como NT; [2] a classificação do produto como tributado tem respaldo no Parecer Normativo CST 408/1971; [3] a matéria tratada nos autos estaria preclusa em face do processo judicial nº 99.00230734, que se encontrava em fase recursal no TRF da 5ª Região, não sendo questionada a notação NT. Requereu o provimento do pedido, sendo que o produto não foi classificado no ex-01 por recusa do Siscomex.

Apreciada a manifestação de inconformidade, a Turma Julgadora proferiu decisão indeferindo a solicitação de provimento.

Cientificada da decisão a empresa apresentou, tempestivamente, recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais alegando, em síntese:

1. faz jus ao benefício fiscal de ressarcimento do crédito presumido de IPI, uma vez que a Lei nº 9.363/96 não se refere, restritivamente, aos produtos insertos no campo de incidência do IPI, ou seja, a “produtos industrializados, tributados pelo IPI, mas a “mercadorias”, que é gênero onde se incluem os produtos industrializados, constantes ou não do campo de incidência;
2. conceitua gramaticalmente “produto industrializado” e “campo de incidência”, concluindo que nem todos os produtos industrializados foram incluídos no campo de incidência do IPI, o que não os torna não industrializados, e nem todos incluídos no campo de incidência do IPI são produtos que sofreram processo de transformação industrial. Cita como exemplo dos primeiros, o álcool etílico para fins carburante, cuja notação é não tributável e, do segundo, os crustáceos vivos, cuja notação é alíquota zero;
3. o ex existente na TIPI não tem correspondência na classificação fiscal da tabela aplicada aos produtos exportados – NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, sendo, portanto, impossível sua utilização quando realização da exportação;
4. reproduz o Parecer Normativo CST nº 408/1971, o qual reputa vigente, para reafirmar a condição de produto industrializado das castanhas de caju, classificadas na TIPI vigente em 1970 na posição 20.06 (torradas, com ou sem sal), quando então era tributada à alíquota de 10%. O mesmo parecer afirma, no item 7, que as castanhas de caju desidratadas, com ou sem cascas, acondicionadas em latas de capacidade de 10 a 20 kg, com rotulagem de função promocional (desenhos, cores e dizeres), eram classificadas à época na posição 08.01 (alíquota de 8%), sendo irrelevante o fato de as latas assim rotuladas serem, posteriormente, acondicionadas aos pares, em caixas de papelão;
5. a IN SRF nº 23/1997 exorbitou da Portaria Ministerial nº 38/1997 ao limitar o benefício fiscal a *produto industrializado tributado*, expressão inexistente nas normas reguladoras da exoneração fiscal;



6. a Lei nº 9.363/1996 apenas regulou direito pré-existente, previsto nas Leis Complementares nº 70/1991 e nº 85/1996, como isenção, na Emenda Constitucional nº 33/2001, onde consta a não incidência de contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação (imunidade);
7. defende que o PIS/Cofins incidentes nas etapas anteriores à exportação haviam de ser desonerado, mediante o mecanismo de crédito presumido, sob pena de tornar letra morta a isenção anterior e a imunidade atual;
8. as aquisições de pessoas físicas é matéria já decidida na CSRF, que afastou a restrição à sua inclusão no cômputo do incentivo;
9. a aplicação de juros com base na taxa Selic sobre os ressarcimentos, quando a mora decorrer de resistência da administração fiscal em reconhecer o direito de crédito, é matéria já decidida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça favoravelmente ao contribuinte. Reproduz ementas de julgados daquele Tribunal.

Ao fim requer o reconhecimento do direito ao crédito presumido do IPI sobre as compras de insumos empregados na produção de mercadorias exportadas (castanha de caju e LCC), independentemente de serem de alíquota zero ou NT, bem como o reconhecimento da taxa Selic.

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A regra legal em discussão é a extensão do alcance do art. 1º da Lei nº 9.363/1996, que assim dispõe:

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.

Defende a recorrente que seu produto, em que pese gravado com a notação NT – não tributável, é um produto submetido a processo industrial e, por isso, tem direito ao crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições incidentes sobre as matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo.

Já tive oportunidade de manifestar acerca do tema e meu entendimento da matéria. Portanto, reproduzo abaixo parte do voto proferido, no que diz respeito à notação de produtos como NT na TIPI versus processo industrial.

A interpretação de um texto legal pode ou não exigir esforço do intérprete, conforme observado por Gilberto Ulhôa Canto, *verbis*:

... a Lei deve ser lida e entendida como se depreende do seu contexto. A interpretação é um processo gnoseológico de maior complexidade, que somente cabe quanto: a) no seu texto não se encontre, de modo claro e conclusivo, um comando de norma, b) quando aquilo que deflue da mera leitura torna a regra legal inaplicável porque contras as Leis da natureza, c) quando um dispositivo de Lei aparenta, pela leitura, uma determinação que se choca com a de outro artigo da mesma Lei ou d) quando a disciplina que ela estabelece na sua expressão vocabular é contrária ao sistema de direito positivo em que se insere.

Fora desses casos, não há que interpretar a norma, e muito menos para descobrir nas suas palavras uma ordem que não formula.

Assim, extrai-se, de plano, da norma do art. 1º acima reproduzido:

- a) trata-se de benefício fiscal instituído com a finalidade de promover o ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre as aquisições efetuadas pelo produtor exportador para utilização no processo produtivo;
- b) a metodologia utilizada para efetivar o ressarcimento das contribuições consistiu em transmutar tais valores em crédito presumido do IPI;
- c) o destinatário é o produtor exportador de mercadorias nacionais;
- d) a base de apuração é o valor da aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário utilizados no processo produtivo;
- e) O PIS e a COFINS passíveis de ser ressarcidos deverão ser aqueles incidentes sobre tais aquisições (“...incidentes sobre as respectivas aquisições...”)

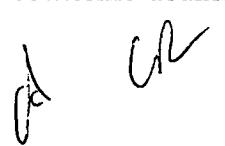
Portanto, entendo preenchida a condição citada na letra “a” do texto do mestre Ulhôa Canto, pela existência de um comando de norma que, caso fosse ausente, exigiria aplicação do processo de interpretação.

Desse modo, “*ler e entender*” uma norma tributária limita-se a apreender o seu conteúdo, como entendo constar da análise acima efetuada do texto legal.

Portanto, ao elaborar comandos operativos infralegais, tanto a Portaria Ministerial quanto a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, limitaram-se a reproduzir a exegese que se depreende do contexto da medida provisória instituidora do crédito presumido.

Ao perquirir o conceito jurídico de “*produtor exportador de mercadorias nacionais*”, discordo da tese esposada pela fiscalização e endossada pela decisão recorrida.

O parágrafo único do art. 3º da citada norma legal remete à legislação do IPI, *subsidiariamente*, dentre outros, o conceito de produção e não de produto, conforme abaixo reproduzido:



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. (destaque inserido).

E o conceito de produção não é o contido no art. 8º do Regulamento do IPI - RIPI de 1982 (ou nos artigos correspondentes nos RIPI editados posteriormente), como entendeu a fiscalização. Ali se encontra conceituado o que seja, para fins de incidência do IPI, estabelecimento industrial e isso não vem ao caso.

O conceito de “produção” é lúbrico na legislação do IPI, porém pode ser inferido do conceito de industrialização contido no art. 3º do mesmo regulamento.

E, mesmo que assim não fosse, outras formas existem, no regulamento, de identificar o referido conceito.

O art. 393 do RIPI/82 conceitua o que sejam “bens de produção”. O que se visa com a concessão do benefício são exatamente tais bens de produção. O referido art. foi acrescido à Lei nº 4.502/64 pelo Decreto-Lei nº 34, de 18/11/66, *litteres*:

Art. 2º A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Alteração 1ª - Renumerado o atual parágrafo único para 2º, acrescenta-se ao artigo 4º os seguintes incisos e parágrafo:

“IV - os que efetuem vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção”.

O art. 393 (RIPI/1982), então, conceitua bens de produção por desdobramento do comando do DL nº 34/66:

Art. 393 – consideram-se bens de produção:

I – as matérias-primas;

II – os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;

III – os produtos destinados a embalagem e acondicionamento;

IV – as ferramentas, empregadas no processo industrial, exceto as manuais;

V – as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem a emprego no processo industrial.

No Dicionário eletrônico Aurélio, versão 5.0, tem-se:

Conceito de produção - 7. Econ. Criação de bens e de serviços capazes de suprir as necessidades econômicas do homem.

Conceito de indústria - 4. Econ. Atividade de produção de mercadorias, especialmente de forma mecanizada e em grande escala, abrangendo a extração de produtos naturais (indústria extrativa) e sua transformação (indústria de transformação). (negrito inserido)

Conclui-se que o conceito de produção está contido no conceito de indústria, o qual, por sua vez, tem seu processo descrito no art. 3º do RIPI/82.

Destarte, o fato de um produto estar afastado do campo de incidência do IPI, por ser não tributável (NT), não faz dele um produto não industrializado. Faz dele, sim, um produto industrializado não tributado pelo IPI. E tal produto, para sua obtenção, poderá ou não ser constituído de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem que tenham sofrido a incidência das contribuições no momento de sua aquisição.

Ainda na legislação do IPI verifica-se que o art. 4º, expressamente, dispõe sobre as exclusões do que a lei considera industrialização. Tais exclusões são *numerus clausus*, ou seja, a relação é exaustiva, não comporta dilatação.

Poder-se-ia dizer então que existe uma antinomia entre o art. 4º e o art. 8º, na medida em que o art. 8º do Regulamento define que “*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.*” Portanto, não contemplando os produtos não tributados os quais também não se encontram contemplados nas exclusões do art. 4º.

Porém, entendo que tal antinomia é aparente. O disposto no art. 8º visou, exclusivamente, restringir o alcance da incidência do imposto ao definir como estabelecimento industrial, para fins de incidência do IPI, somente aqueles que efetuarem operações cujo resultado seja um produto tributado. Nada mais correto, uma vez que a parcela de produtos industrializados que interessa à referida legislação é exatamente esta fração do universo total de produtos que sofrem industrialização. Não definiu o que seja *produto industrializado*. Este está definido no art. 3º. Porém, para fins de incidência do IPI, o conceito lá contido foi restringido pelo art. 8º.

Isso significa que, excluído o que consta do art. 4º do RIPI/82, todas as circunstâncias fáticas que se enquadrem no conceito das operações referidas no art. 3º é produto industrializado, ou seja, decorre de um processo de produção.

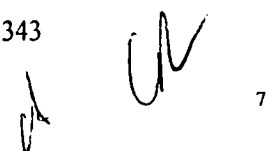
Aliomar Baleeiro¹ define, com base no que dispõe o art. 46 do CTN o que vem a ser o processo de industrialização:

O conceito legal de produto industrializado nem sempre é vulgar, nem mesmo econômico. Este pressupõe um processo de transformação de matéria-prima em produtos finais ou semi-acabados ou destes naqueles. Por exemplo, o algodão em rama e a lã, que se transformam em fios; ou estes que se trançam em tecidos.

Mas o legislador estendeu esse conceito a qualquer operação física, química, mecânica ou, enfim, técnica que modifique a natureza da coisa ou a sua finalidade, ou a aperfeiçoe para o consumo.

Como exemplo, veja-se que na Tabela de Incidência do IPI – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26/12/2002, produtos como “querosene de aviação”, “óleo diesel” e “óleos lubrificantes”, da posição 27.10, são produtos NT. Entretanto é de conhecimento geral e de domínio do senso comum que tais produtos têm como matéria-prima o petróleo e que

¹ BALEIRO. Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. São Paulo: Saraiva. 2001. p. 343



passam por processos químicos e físicos para serem obtidos. Portanto, processo industrial, porque não contemplado nas exclusões do art. 4º do RIPI/82, porém industrializados por estabelecimento fora do conceito de estabelecimento industrial por serem produtos NT e, por conseguinte, não contemplados no art. 8º do mesmo regulamento.

Se o produtor, mesmo de produtos insertos no campo da incidência do IPI adquirir matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários de fornecedores não contribuintes das contribuições contempladas com o benefício fiscal não terá ele direito ao ressarcimento. Não se trata de condições cumulativas, na medida em que a lei é clara em afirmar que o ressarcimento será das contribuições *incidentes*, porém não vincula o benefício à legislação do IPI, a não ser, subsidiariamente, para definir *produção*.

Ademais, cumpre ressaltar que o conceito de produtor contido no art. 3º da Lei nº 4.502/64 (*"Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto."*[grafia no original]) não mais subsistiu após a edição do Código Tributário Nacional em 1966, o qual definiu, *para efeitos do IPI*, que *"considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo"*, ou seja, o conceito contido, no art. 3º do RIPI/82, somente admite as exclusões do art. 4º do mesmo regulamento.

Assim também se manifesta a doutrina. Veja a seguir a lição de Hugo de Brito Machado² acerca do fato gerador do IPI:

Para a adequada compreensão do âmbito constitucional do imposto em tela faz-se indispensável saber o que se deve entender por produto industrializado. No regime da Constituição de 1988, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre a definição dos fatos geradores dos impostos nela discriminados (CF de 1988, art. 146, inc. III, alínea 'a'). Não cabe à lei complementar definir os fatos geradores dos impostos, evidentemente, mas estabelecer normas gerais sobre tais definições; e entre essas normas gerais pode-se entender que está aquela que delimita conceitos utilizados na norma da Constituição, como é o caso do conceito de produto industrializado.

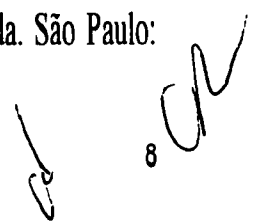
Realmente, o conceito de produto industrializado independe de lei. É um conceito pré-jurídico. Mesmo assim, para evitar ou minimizar conflitos, a lei complementar pode e deve estabelecer os seus contornos. Assim é que o Código Tributário Nacional estabeleceu que, para os efeitos desse imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Delimitou também seu âmbito constitucional quanto ao aspecto temporal. (grifo acrescentado)

Outro não pode ser o entendimento.

O CTN, de 1966, recepcionado pela CF/88 como lei complementar, sobrepôs o conceito de produto industrializado contido no art. 3º da Lei nº 4.502/1964.

Por ser um conceito pré-jurídico, não há como restringir o conceito de produto industrializado somente àqueles que sofram a incidência do IPI.

² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 26ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros. 03-2005. p. 328.



A inclusão de qualquer produto no campo de incidência do imposto, a retirada do campo de incidência, a redução da alíquota a zero, a isenção e a imunidade são circunstâncias intrínsecas à função extrafiscal do IPI.

Desse modo, a questão da inclusão ou não de qualquer produto no campo de incidência do IPI, alteração de alíquotas ou isenção é uma questão de política econômica de Governo. Não uma questão de conceituar o produto como industrializado ou não.

Por isso, a utilização da legislação do IPI para fins de definir a abrangência e o alcance da desoneração das contribuições ao PIS e à COFINS na exportação de mercadorias pelo produtor deve, impositivamente, se utilizar de forma subsidiária, sendo interpretada dentro do contexto do benefício concedido e não extrapolando seus limites para restringi-lo.

De bom alvitre reproduzir parte da Exposição de Motivos nº 120, de 23/03/1995, do Senhor Ministro da Fazenda, que justificou a edição da MP nº 948/95, que o objetivo é:

Permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidentes sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros, dentro da premissa básica de diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos.

Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%, atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade do ajuste fiscal.

3. Por outro lado, as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional demonstram que, em lugar do ressarcimento de natureza financeira, melhor e de efeitos mais imediatos será que o exportador possa compensar o valor resultante da aplicação das alíquotas com seus débitos de IPI, recebendo em espécie apenas a parcela que exceder o montante que deveria ser recolhido a esse título. Daí a opção pela concessão de um crédito presumido do IPI no montante equivalente à aplicação da alíquota de 5,37% sobre os insumos e material de embalagem que compõem o produto exportado, mantido o mesmo critério anteriormente previsto, ou seja, a parcela das aquisições na mesma proporção entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.

A opção do legislador pela metodologia adotada visou contornar as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional. Entendo que tal propósito não pode contaminar o efetivo conteúdo da norma que é ressarcir contribuições que incidiram sobre os produtos de produção própria do exportador.

Entendo ser este o sentido do art. 4º inserto na mesma medida provisória, convertida na Lei nº 9.363/96, ao reconhecer a possibilidade de ser inviável a utilização do crédito presumido na compensação do IPI devido pelo produtor exportador nas operações de venda no mercado interno, simplesmente por não serem seus produtos sujeitos à tributação do IPI, seja em razão de isenção, de alíquota zero, ou porque o produto está fora do campo de incidência deste imposto, seja pela imunidade ou simples exclusão. Nesses casos, o ressarcimento será efetuado em espécie.

W 9

Valho-me do voto da lavra do Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, no Acórdão 202-09.865, onde, em caso similar, tratando-se também de crédito para incentivo à exportação de produtos nacionais, o assunto restou bem enfrentado pelo relator:

O fato de se acharem ditos produtos (no caso, minério de ferro e manganês)³ classificados como N/T, não os excluem do seu enquadramento como industrializados, segundo o conceito geral, só pelo fato de se lançar mão, em caráter subsidiário, da legislação do IPI, quando, no caso, não há necessidade de dele se lançar mão, quando o critério geral já atende o desejado.

É sabido que, por esse conceito (o da legislação do IPI), até recentemente, produtos de sofisticada industrialização, como as locomotivas elétricas, diesel-elétricas, das posições 86.02.00 e 86.03.00, eram N/T, o que quer dizer, não industrializadas. (grifos do autor).

Por outro lado, as disposições contidas em lei são regulamentadas pelas normas infralegais, nos termos do art. 99 do Código Tributário Nacional.

Dita regulamentação deve ficar adstrita ao conteúdo da lei e não ampliar, restringir ou modificar o seu sentido, alcance ou aplicação.

Neste contexto, verifica-se que o sentido dado à norma pelo Fisco não é a melhor exegese a ser aplicada à Lei nº 9.363/96.

Tanto é assim, que a Tabela de Incidência do IPI - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26/12/2002, determina a alteração para os produtos da posição 02.03, "*carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas*", da condição de produto NT para a alíquota 0 (zero). Por essa via esses produtos deixariam de ser produtos não industrializados e passariam à condição de produtos industrializados.

E não é por meio de um ato legal que se transmuda a questão fática de efetivamente se tratar de produto industrializado.

A Lei nº 9.363/96 determinou a obtenção do conceito de produção na legislação do IPI, *de forma subsidiária*, exclusivamente porque a condição de ser produtor é uma condição fática e não jurídica.

A considerar que esta seja uma condição jurídica, o destinatário da norma será, ou não, produtora ao sabor das alterações inseridas na TIPI. E não entendo seja este o sentido a ser extraído da norma do art. 1º da referida Lei.

O art. 3º do Regulamento do IPI – RIPI/1982-, acima citado, dispõe sobre quais sejam as circunstâncias que caracterizam a industrialização, sendo antecedido pelo art. 2º que define o que seja produto industrializado, conforme se reproduz:

Art. 2º. Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 3º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo...

Hugo de Brito Machado⁴ assevera acerca do conceito de industrialização:

³ Nota inserida na transcrição.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Malheiros. 1999. p. 240 e 241

Para os fins de incidência do IPI, considera-se industrializados o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoe para o consumo (CTN, art. 46, parágrafo único).

A legislação do IPI, entretanto, adota o conceito de industrialização bem mais amplo que o contido no CTN, como se verifica do respectivo Regulamento (Decreto nº 87.981, de 23/12/1982) – art. 3º...”. (O referido artigo encontra-se acima estresido)

Já o art. 1º do mesmo RIPI não trata de “produto industrializado” mas, especificamente, da forma de incidência do imposto e a localização das alíquotas de cada produto, consoante a classificação em que estiver inserido, como a seguir transcrito:

Art. 1º. O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da respectiva Tabela de Incidência.

Portanto, transferir para o benefício fiscal, cuja natureza jurídica é de ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, as regras atinentes ao IPI é, no mínimo, contornar os dispositivos da norma que o instituiu, restringindo o seu alcance.

Não entendo haver, nessa circunstância, amparo legal para afastar o direito ao crédito presumido.

Prosseguindo na tarefa de alcançar o sentido da norma, o raciocínio analítico é conduzido à etapa seguinte de perquirir sobre quais aquisições que, ocorrendo a incidência do PIS e da COFINS, é devido o crédito presumido. Encontra-se claramente delimitado no artigo como sendo a incidência “sobre as respectivas aquisições”.

Indaga-se: quando ocorre incidência do PIS e da COFINS sobre as respectivas aquisições? A resposta é: quando a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem (MP, PI e MB) são adquiridos de pessoa jurídica que esteja inserida como sujeito passivo das contribuições.

A conclusão é lógica, uma vez que somente incide o PIS e a COFINS sobre os produtos e mercadorias vendidas pelas Pessoas Jurídicas eleitas como sujeito passivo pelas normas daquelas contribuições.

Dessarte, o crédito é presumido, porém o fato que lhe dá origem não. Há que haver aquisição que sofra incidência das contribuições para que se possa avocar o direito ao crédito presumido dela decorrente.

Entretanto, tal matéria não foi sequer tratada na decisão recorrida, haja vista que a Turma Julgadora considerou indevido o ressarcimento de crédito presumido sobre produtos classificados como NT.

Consoante consta à fl. 331, a recorrente informa a existência de ação judicial com a finalidade de ver reconhecido seu direito ao ressarcimento de crédito presumido sobre matéria-prima adquirida de não contribuintes das contribuições sociais.

Em face disso a matéria saiu do âmbito do processo administrativo, alojando-se na esfera judiciária e, por isso, não é passível de ser conhecida e julgada nestes autos.

Existindo crédito tributário cuja extinção pela compensação não tenha sido reconhecida pela Administração Tributária, a suspensão da exigibilidade deverá observar o art. 151 do Código Tributário Nacional.

Com as considerações acima, voto não conhecer o recurso voluntário na parte relativa à aquisições de pessoas físicas, em face da opção pela via judicial e, na parte conhecida, por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para aplicação no processo produtivo de produtos classificados como não tributáveis na TIPI - NT.


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

