



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

Processo nº 10380.900423/2006-51
Recurso nº 869247
Acórdão nº 3802-000.765 – 2ª Turma Especial
Sessão de 22 de novembro de 2011
Matéria DCOMP - ELETRONICO - RESSARCIMENTO DE IPI - IPI
Recorrente AMÊNDOAS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO-TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE DE GOZO DO INCENTIVO.

O *caput* do art. 1º da Lei 9.363/96, ao dispor que “a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados [...]” revela, de antemão, que o direito a aludido crédito se restringe a pessoa jurídica que, cumulativamente, satisfaça às seguintes condições: seja produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

O alcance conceitual do termo “*empresa produtora*”, por expressa disposição legal contida no parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96, deverá ser aquele objeto da legislação do IPI, aplicável para a definição “[...] *de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem*”. Nesse âmbito, o artigo 6º da Lei nº 10.451/02 exclui do campo de incidência do IPI os produtos relacionados na TIPI com a notação “NT” (não-tributado). Ainda, o artigo 3º da Lei nº 4.502/64 considera “*estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto*”.

Como os produtos gravados na TIPI como “NT” estão fora do campo de incidência do IPI, tais produtos, portanto, para fins do referido imposto, não podem ser considerados como advindos de um processo de industrialização, não sendo, pois, abrangidos, pelo incentivo de que trata o crédito presumido do IPI.

Recurso ao qual se nega provimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/12/2011 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA, Assinado digitalmente em 08/12/2011 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA, Assinado digitalmente em 09/01/2012 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS

, Assinado digitalmente em 16/01/2012 por REGIS XAVIER HOLANDA

Impresso em 18/01/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da colegiado, por voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros TATIANA MIDORI MIGIYAMA (Relatora), Bruno Mauricio Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Jose Barroso Rios.

Assinado digitalmente

Regis Xavier Holanda - Presidente.

Assinado digitalmente

Tatiana Midori Migiyama - Relatora.

Assinado digitalmente

Francisco Jose Barroso Rios – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros RÉGIS XAVIER HOLANDA (Presidente), FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS, JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO, BRUNO MACEDO MAURÍCIO CURI, CLAUDIO AUGUSTO GONCALVES PEREIRA e TATIANA MIDORI MIGIYAMA (Relatora).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por AMENDOAS DO BRASIL LTDA contra Acórdão nº 01-16.275, de 10 de fevereiro de 2010 (de fls. 90 a 97), proferido pela 3ª Turma da DRJ/BEL, que julgou por unanimidade a manifestação de inconformidade improcedente e o direito creditório não reconhecido.

Por bem descrever os fatos, adoto parte do relatório integrante da decisão recorrida, a qual transcrevo a seguir:

1. O presente processo trata sobre PER/DCOMP (Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação), relativo ao crédito presumido regulamentado pela Lei nº 9.363/1996, do 4º trimestre de 2002. O crédito requerido de IPI e o valor utilizado na declaração de compensação foram idênticos, ou seja, na quantia de **R\$ 267.497,04**.

2. O pedido de ressarcimento foi deferido em parte por meio do despacho de fls. 53/55, reconhecendo-se apenas o crédito de **R\$ 168,86**, com a glosa do restante sob o fundamento de ter a sociedade empresária produzido item classificado na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) como produto "NT" (Não Tributado), consoante informação fiscal de fls. 12/17.

3. Cientificado do ato administrativo, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 58/73), aduzindo as seguintes alegações:

I- DOS FATOS

1. Cuida este processo de compensações fiscais do 4º trimestre de 2002, a título de ressarcimento do crédito de exportação, leis 9.363/1996 e 10.276/2001.

A fiscalização entendeu que a esta empresa não tem o direito aos totais compensados porque a quase totalidade das exportações foi de produtos NT (castanhas de caju). E, segundo a fiscalização, produtos NT não geram o direito ao crédito. Demonstrar-se-á:

- Que a lei 9.363/1996 refere "mercadorias produzidas", o que é muito diferente se o fizesse a "produtos industrializados tributados pelo "IPI".
- Que a tabela NCM, adotada no comércio exterior (Siscomex), traz uma Única classificação para as castanhas de caju, tanto faz que em qualquer tipo de embalagem, tornando assim impossível distingui-las em NT ou em alíquota zero;
- Que os produtos exportados pela impugnante são "produtos industrializados", isto é, "produtos de produção própria", na melhor aceção da lei 4.502/1964;
- Que a autoridade fiscal faz confusão entre: (i) produto industrializado, perante o IPI e (ii) campo de incidência do IPI e, finalmente,
- Que, em qualquer hipótese, os produtos exportadores, industrializados ou não, usufruem de imunidade constitucional de PIS e da COFINS, de modo que negar-lhes o direito ao crédito de operações anteriores (presumido ou real), implica negar-lhes a imunidade.

II- DO DIREITO

- Produção, Industrialização
- Produto industrializado
- Campo de incidência

2. Examinemos o texto legal argüido pela autoridade lançadora, no que diz respeito à definição de "produção":

Art. 3º Para os efeitos desta Lei (..)

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. (Lei 9.363/ 1996, grifo da impugnante).

3. Sabe-se que a interpretação há de ser literal:

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

I- suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

(..)(CTN)

4. Em vista do que há de se buscar, na legislação do IPI, justa e precisamente, o conceito de produção. E não mais que este conceito, por conta da interpretação literal: produção. O Regulamento do IPI, Dec. 4.544/2002, não faz a conceituação direta do verbete. Refere-o em diversas oportunidades: Livro de Controle da Produção e do Estoque, dentre outras. Examinemos, mais direta, esta referência, quando o RIPI trata do cálculo da produção, tudo no sentido de "bens produzidos":

Art. 448. Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidade das matérias primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).

5. O Regulamento do IPI, ao fulcro da lei 4.502/1964, define o que se há de entender por "produto industrializado":

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária. [Regulamento do IPI, dec. 4.544/2002]

6. Percebe-se, claramente, que o RIPI equipara, como idênticos, os conceitos de produção e de industrialização. De fato, quando refere Livro de Controle da Produção e do Estoque está afirmando o mesmo que Livro de Controle da Industrialização e do Estoque. No art 4º, dá o RIPI a definição daquelas cinco operações que configuram a industrialização/produção:

1. transformação;

2. beneficiamento;

3. acondicionamento;

4. montagem;

5. restauração.

7. Evidente que as normas do IPI hão de ser entendidas como definições regulamentares sem invalidar os conceitos prévios do vernáculo (dicionário), do CTN e da Constituição Federal. Vejamos agora, resolvida a questão do "produto industrializado" (que é a mesma coisa que "produto produzido"), este outro conceito —: o CAMPO DE INCIDÊNCIA, onde um determinado produto, não obstante a sua industrialização, a lei manda situá-lo - porque assim o desejou - do lado de fora de sua abrangência. Veremos que nem todos os produtos, gramatical e fiscalmente industrializados, foram inseridos pela lei do IPI no "campo de incidência".

8. Veremos também, no oposto, que alguns produtos, ainda que in natura (animais vivos), industrializados de forma alguma, foram mandados para o campo de incidência. Um absurdo, é certo, mas está na lei. Em suma, coisas distintas e nem sempre coincidentes: (i) produto industrializado; (ii) campo de incidência. Demonstramo-lo na prática.

9. Tomemos o exemplo do álcool carburante, o etanol. Ninguém tem dúvida de que o etanol é produto industrializado, porque resultante de um processo de transformação complexo (cana de açúcar + moagem + fermentos + enzimas + processamento industrial de destilação = a produto final, o álcool carburante). Pois bem, a legislação do IPI manda afastar o etanol do campo de incidência. vide Tabela do IPI. Nem por isto, o álcool carburante deixará de ser produto industrializado, não apenas em sentido gramatical, constitucional e tributário.

10. CAMPO DE INCIDÊNCIA, por conseguinte, nem sempre tem algo a ver - assim nos garante o etanol - com os conceitos lógicos, léxicos e constitucionais do que se entende por "produto industrializado". Evidente que as castanhas industrializadas pela impugnante não dão em árvores, já descascadas, despelculadas, classificadas, tipificadas e embaladas para consumo e apresentação, operações próprias do "beneficiamento" e "acondicionamento":

Art. 4º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

II- a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento)

IV- a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou - (RIPI, grifos da impugnante)

11. Sim, esta indústria promove, numa etapa primeira, o beneficiamento das castanhas in natura para obtê-las sem casca e sem película, classificando-as por tipo, qualidade e tamanho; e, numa etapa final, promove o seu acondicionamento.

Tais operações são típicas de industrialização, tanto na acepção gramatical como também na acepção fiscal do art. 4º do Regulamento do IPI

12. Em suma, industrialização/produção, para fins do IPI, é qualquer uma daquelas cinco operações de que cuida o art 4º do RIPI; campo de incidência, no IPI, é o grupamento dos produtos sob alíquotas positiva, zero ou isenção. Uma coisa, repita-se, não tem muito a ver com a outra, posto que "industrialização" envolve um conceito programático, digamos, a listagem daqueles produtos que podem vir a ser tributados, enquanto que "campo de incidência" é o seu detalhamento, o rol daqueles produtos efetivamente tributados, listados na TIPI, com alíquota, ainda que zero, ou sob o benefício da isenção. Industrialização é a "teoria"; campo de incidência, a "prática".

Industrialização é, digamos, a previsão legal (uma daquelas cinco hipóteses do art. 4º); campo de incidência é a Tabela do IPI.

13. Por certo, o álcool carburante, ainda que remetido para fora o campo de incidência, porque a TIPI assim o determinou, somente num asilo de loucos, com todo o respeito, há de ser tomado como produto-NT no sentido de não industrializado.

De igual sorte, no oposto, lagostas vivas, ainda que não tenham sofrido mínima industrialização, estão tipificadas como alíquota zero na TIPI, Dec. 4.542/2002.

14. Isto mesmo, senhor Delegado da Julgamento! Tal como se vê na TIPI, os crustáceos em geral, vivos, foram mandados para o "campo de incidência IPI", com alíquota zero, é certo, mas "tributados" ainda que a zero. Seriam industrializados?

Dentro do mar?, nos rios?, nos mangues?! Em tempo: a nova TIPI, Dec. 6.006/2006 retifica os crustáceos vivos como NT, mas a lei 7.798/1989, que os classifica com alíquota zero, continua em vigor, assim:

Art. 10. Ficam sujeitos ao IPI, à alíquota zero, independentemente de sua forma de apresentação, acondicionamento, estado ou peso, os produtos relacionados nos Anexos IV e V.I

15. Faz-se imperiosa uma indagação: qual o sentido de a legislação do IPI (MP 1.508-16, de 17.34.1997) ter estabelecido o conceito de "campo de incidência", excluindo dele os produtos NT? Vejamo-lo, na redação primitiva (atual parágrafo único do art 2º do RIPO):

Art. 13. O campo de incidência do IPI abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado).

16. É que o recrudescimento das multas sobre as obrigações acessórias (DIPI e DCTF) estava colocando na ilegalidade perante o IN, os pequenos produtores de bens artesanais e domésticos, que, industrializados no conceito gramatical, não eram tributados, caso típico das marmitarias, sanduicharias, picolezeiros, sucos caseiros e confecções domésticas, etc. Sim, a restrição ao campo de incidência veio como um mecanismo de desoneração de rotinas (obrigações acessórias), mas sem alterar os conceitos de bens efetivamente industrializados.

III - DO DIREITO

A lei determina "Produtor exportador de mercadorias"

17. Então, quando a lei 9.363/1996, no parágrafo único do seu art. 3º, pediu ao IPI de forma subsidiária, o conceito o produção, fê-lo de modo a determinar que o incentivo somente alcançasse os produtos submetidos a uma daquelas cinco operação que caracterizam a industrialização/produção. Sem esquecer que no caput do art. 1º assim está:

Art. 1º. O produtor 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. (Grifo da recorrente)

18. Evidente que, nos exatos termos aqui transcritos, "produtor exportador de mercadorias nacionais" é o "gênero"; "mercadorias produzidas", as "espécies", assim:

Gênero Espécies

Produtor exportador de mercadorias nacionais

a) mercadorias produzidas

b) mercadorias produzidas alíquota zero

c) mercadorias produzidas isentas

d) mercadorias produzidas tributadas

19. Também meridiano que se a lei 9.363/1996 houvesse pretendido alcançar restritivamente tão-só aos produtos localizado no "campo de incidência" do IPI, tê-lo-ia feito, quando, em vez de "mercadorias" (gênero) teria referido "produtos industrializados, tributados pelo 'PI'; e, como se sabe, onde a lei não distingue cabe ao intérprete a pretensão de distinguir. De sorte que, se as mercadorias industrializadas pela impugnante (produtora e exportadora) fossem do tipo NT, hipótese que admite-se apenas para facilitar o convencimento, o crédito então haveria de ser mantido ao princípio da reserva legal. Sim, aquele princípio de que o fazer, o deixar de fazer e o desfazer, se coercitivos, hão de se dar a partir da lei.

20. E, afinal - indaga-se -, o que se há de entender por "produto industrializado".

Produto industrializado é um conceito gramatical, do dicionário, da linguagem humana, independente de qualquer lei. Vejamos a norma interpretativa do art. 110, do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. [Código Tributário Nacional].

21. Sem perder de conta que:

Art 13 A língua portuguesa e o idioma oficial da Republica Federativa do Brasil (Constituição Federal)

22. Hugo de Brito Machado, sobre o conceito de produto industrializado, algo que antecede às noções da lei, diz:

Para a adequada compreensão do âmbito constitucional do imposto em tela, faz-se indispensável saber o que se deve entender por produtos Industrializados. No regime da Constitucional de 1998, cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais sobre a definição dos fatos geradores (art. 146, inciso III, alínea a) dos impostos nela discriminados. 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 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 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 lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo. [Hugo de Brito Machado, Comentários ao Código Tributário Nacional, Atlas. 1ª ed. 2003, pág. 468/469]

23. Castanhas de caju, industrializadas a partir de castanhas in natura - tal como a impugnante as produz e exporta - serão sempre "castanhas industrializadas", a despeito de qualquer intenção de classificá-las como zero, NT, "ex-" ou noutra qualquer tipologia. Vejamos ainda no âmbito constitucional:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV- produtos industrializados;

III- não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV- DO DIREITO:

Da primazia da verdade material na relação tributária

24. Com o advento da Lei Complementar 104/2001, a verdade material passou a ter o devido tratamento de coisa-mor, principal, definitiva, pouco ou nada importando os nomes que se dêem aos fatos. (Uma pena que a modificação introduzida ao CTN tenha sido apenas quanto o imposto de Renda). Interessa, nos termos da LC 104, a materialidade, a essência, o fulcro, assim o vejamos:

Art 43. (...)

§ 1º A incidência do imposto independe da noção da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela Lcp no 104, de 10.1.2001) (Grifo da impugnante).

25. No caso em apreço, a verdade material é a "produção e exportação de mercadorias nacionais", caput do art. 10 da lei 9.363/1995. Seria a impugnante a

empresa produtora de mercadorias nacionais de que cuida a lei? Ou melhor, as castanhas exportadas preenchem o requisito do art. 1º?

Sim, com certeza. Nos termos do art. 43, § 1º, do CTN, ainda que por empréstimo ou analogia, a VERDADE MATERIAL há de sobrepor-se—: a impugnante tem por atividade a FABRICAÇÃO (de castanhas de caju), assim nos informam os dados do CNPJ, código 10.31.7.00, administrado pela SRFB.

V- DO DIREITO:

Da classificação fiscal impossível de realizar

27. Tal como na conceituação de "produto industrializado" e "campo de incidência", que não são, a rigor, coincidentes, as mercadorias podem ter tratamento diferenciado em se tratando do mercado externo ou interno. No mercado externo, a classificação da NCM não faz distinção de "ex" nos produtos do capítulo 08, de modo

28. Não há o "ex" na NCM, acima, que é o padrão de classificação fiscal obrigatório no comércio internacional. A tipologia "ex" só se faz presente nas saídas internas, da TIPI. O fato inconteste é que a impugnante indicou a alíquota zero (doc. 2) em suas notas-fiscais. Exigir, portanto, que a empresa classifique a "mercadoria produzida e exportada" como "ex", quando nas relações de troca entre países inexistente qualquer "ex", equivale a impor ao contribuinte obrigação impossível de atender.

29. Trata-se, vale repetir o óbvio, de uma operação de mercado externo, em que a tipificação fiscal é dada pela NCM, que não aceita a classificação de "ex". A exigência de "ex" na classificação internacional da castanha de caju só pode ser explicada, com todo o respeito, como falta de prática no comércio internacional. De fato, a Alfândega, apesar de jurisdicionada pela SRFB é, na prática, "outro departamento", estanque, distante, distanciado. Realmente, se o "ex" referido pelo fiscal nestes autos é impossível de cadastrar no Siscomex (Alfândega), como exigi-lo (SRFB) do contribuinte?

Vejamos, em concreto, a nota fiscal de exportação, com a classificação típica do comércio internacional (NCM), que não é a mesma que a TIPI (mercado interno):

30. Sim, ai estão: (i) alíquotas, IPI, zero (h) classificação fiscal, pela tabela na NCM naturalmente: 08013200.

VI- DO DIREITO:

A lei 9.363 apenas regulamentou isenção/ imunidade pré-existente 31. Desde os tempos, tanto o PIS como a COFINS têm tido tratamento de isenção fiscal. De fato:

Art. 7º. São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

I- de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador; (LC 70 e LC85/1996)

32. Com o advento da EC 33/2001, as receitas da exportação, como gênero, isto é, todas as receitas da exportação, das espécies mercadorias, produtos tributados, isentos e NT, tudo em amplo espectro, foram mandadas para o campo da imunidade quanto ao PIS/Cofins:

Art. 149. (..)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I- não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação, (Constituição Federal, após a EC 33/2001)

33. De sorte que, fosse no passado, por conta das Leis Complementares 70/1991 e 2005/1996, seja agora, por conta da imunidade constitucional, as receitas de exportações não estavam (nem o estão) alcançadas pelo PIS/Cofins. Isto significa que o PIS/Cofins incidentes nas etapas anteriores à exportação haviam de ser desonerado (mediante o mecanismo de crédito presumido, tal como o faz a Lei 9.363/1996), sob pena de tornar letra morta a isenção de então e a imunidade atual.

Em resumo, o direito assegurado na Lei 9.363/1996 já estava garantido nas leis complementares 70/1991 e 85/1991 como isenção. E agora também o está, amplificado e absoluto, no grau de imunidade, por conta da EC 33/2001.

VII- DO DIREITO:

O PN 408/1971 continua em vigor

34. Pretender que a castanha beneficiada pela Requerente seja produto NT e, por isto mesmo, não industrializado, só no reino da fantasia. Trata-se de matéria vencida desde o Parecer Normativo 408/1971, quando ficou estabelecido que a venda de castanhas de caju, em latas do tipo querosene, com o mesmo quantitativo de 25 libras-peso, com rótulo promocional, implicavam em classificação de alíquota zero.

35. A rigor, nada mudou; apenas a lata do tipo querosene vem sendo substituída pelo saco multi-laminado, aluminizado e mais resistente para o tratamento a vácuo. Ambos, lata e sacos, devidamente rotulados em embalagem de apresentação, assim o vejamos:

36. Sim, com marca de comércio & indústria (registro no INPI).

VIII- DO PEDIDO

37 Ante o exposto, pede-se seja esta manifestação de inconformidade recebida no seu efeito suspensivo para, no final, declarar V. Exa a improcedência do despacho denegatório do creditamento.

4. Anexei o Parecer Normativo nº 408/1971 (fl. 89).

5. É o relatório.”

A DRJ considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo o crédito tributário exigido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

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

Um dos requisitos essenciais para a fruição do crédito presumido de IPI é ser, nos termos da lei, produtor dos itens destinados ao exterior, não se enquadrando como tal, para efeitos fiscais, o estabelecimento que confecciona mercadorias constantes da TIPI com a notação "NT". O direito ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363/1996, é condicionado a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto.

CASTANHA DE CAJU SEM CASCA. NÃO-ACONDICIONAMENTO EM EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. PRODUTO NÃO TRIBUTADO.

A castanha de caju sem casca, quando não acondicionada em embalagem de apresentação, deve ser classificada na posição 0801.3200 da TIPI, correspondendo à notação "NT".

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Cientificado do referido acórdão em 10 de março de 2010, o interessado apresentou recurso voluntário em 12 de março de 2010 (fls. 99 a 114), pleiteando a reforma do decisum e reafirmando seus argumentos apresentados à DRJ.

E o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora

Das Preliminares

Da admissibilidade

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 10 de março de 2010, quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário - apresentando a recorrente recurso voluntário em 12 de março de 2010.

Do Mérito

Do direito ao aproveitamento do crédito presumido de IPI DOS PRODUTOS "NT"

O presente processo administrativo é decorrente de compensações fiscais do 3º trimestre de 2003, a título de ressarcimento do crédito de exportação, Leis 9.363/1996 e 10.276/2001. A fiscalização entendeu que a esta empresa não tem o direito aos totais compensados porque a quase totalidade das exportações foi de produtos NT (castanhas de caju). E, segundo a fiscalização, produtos NT não geram o direito ao crédito.

A Recorrente vem demonstrar, no entanto, que não há na legislação pertinente qualquer restrição a seu direito ao crédito presumido de IPI, já que cumpre com a única condição legalmente estabelecida: a de ser empresa produtora de mercadorias exportadas.

Para melhor elucidar a questão, quanto aos fatos, demonstra a recorrente:

- ✓ Que a lei 9.363/1996 refere «mercadorias produzidas» que é muito diferente se o fizesse a «produtos industrializados tributados pelo IPI».
- ✓ Que a tabela NCM, adotada no comércio exterior (Siscomex), traz uma Única classificação para as castanhas de caju, tanto faz que em qualquer tipo de embalagem, tornando assim impossível distingui-las em NT ou em alíquota zero;
- ✓ Que os produtos exportados pela impugnante são "produtos industrializados", isto é, "produtos de produção própria", na melhor acepção da lei 4.502/1964;

- ✓ Que a autoridade fiscal faz confusão entre: (i) produto industrializado, perante o IPI, e (ii) campo de incidência do IPI- e, finalmente,
- ✓ Que, em qualquer hipótese, os produtos exportadores, industrializados ou não, usufruem de imunidade constitucional de PIS e da COFINS, de modo que negar-lhes o direito ao crédito de operações anteriores (presumido ou real), implica negar-lhes a imunidade.

Aduz a recorrente que o crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei n.º 9.363/96 visando, primordialmente, o incentivo à exportação de produtos nacionais, mediante o ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para utilização no processo produtivo dos produtos destinados ao exterior.

Vê-se que o benefício fiscal concedido pela Lei n.º 9.363/96, foi instituído com a finalidade de ressarcimento, às empresas produtoras e exportadoras, das contribuições para o PIS e da Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), para utilização no processo produtivo, como estabelece o art. 1º e seu parágrafo único, abaixo reproduzidos, em conjunto com o art. 40, também transcritos pela interessada em sua manifestação de inconformidade:

"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 nº 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.

Art 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente."

(sublinhei).

Vê-se que a Lei é bastante precisa ao se referir a:

- (i) Utilização de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para a utilização no "processo produtivo", e não processo industrial; e
- (ii) que a empresa "produtora e exportadora" de mercadorias nacionais fará jus ao crédito presumido do IPI – para fins de ressarcimento dos valores do PIS e da Cofins.

Ora, consoante as disposições das Leis n.º 9.363/96 e n.º 10.276/01 é concedido crédito presumido do IPI a título de ressarcimento dos valores da COFINS e do PIS que hajam incidido sobre a aquisição de insumo nacional utilizado em produto exportado.

O incentivo aplica-se, inclusive, nos casos de venda à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior – sendo que o crédito pode ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o IPI, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF.

A base de cálculo do crédito presumido estabelecido na Lei nº 9.363/96 é determinada mediante a aplicação sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

Nota-se que se trata-se de um incentivo fiscal às exportações, por meio da concessão de um crédito presumido de IPI, lançado no Livro Registro de Apuração de IPI, como forma de ressarcimento do Pis/Pasep e da Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos no mercado interno (excluindo-se os insumos importados) e consumidos na produção de bens efetivamente exportados.

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/Pasep e Cofins, e utilizados na produção de bens destinados à exportação.

Ou seja, de acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.

Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI.

O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, sendo que estar no campo de incidência do IPI não é indispensável para fruição do crédito – o essencial é que as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem estejam no campo de incidência do PIS e da Cofins, porque o ressarcimento é desta contribuição, e não do IPI.

Para melhor elucidar, vê-se que a recorrente promove o beneficiamento das castanhas in natura para obtê-las sem casca e sem película, classificando-as por tipo, qualidade e tamanho; e, numa etapa final, promove o seu acondicionamento. O que efetivamente seria caracterizado tal processo como sendo tais matérias-primas utilizadas no processo de produção.

Além disso, o art. 3º da Lei n.º 9.363/96 garante a interpretação da recorrente.

“Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista

o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

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.”

Ainda que o produto não se classificasse à alíquota zero, não seria possível negar que o processo de beneficiamento da castanha in natura se encaixa perfeitamente no conceito de produção.

Sendo assim, a meu sentir, entendo que não há óbice à fruição do benefício na exportação de produtos classificados na TIPI como N/T, posto que a lei concede o benefício à exportação de mercadorias nacionais, haja vista ser essencial é que as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem estejam no campo de incidência do PIS e da Cofins.

Da conclusão

Ante todo o exposto, por conseguinte, voto por **DAR PROVIMENTO** ao recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 22 de novembro de 2011

Assinado digitalmente

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco Jose Barroso Rios – Redator Designado

O mérito da lide diz respeito a pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363, de 13/12/1996. A parte indeferida do pleito – que se refere ao 4º trimestre de 2002 – foi fundamentada no fato de a empresa beneficiar produtos não-tributados – NT.

Sobre a questão, peço vênia para discordar do entendimento da i. Relatora.

Inicialmente, quanto à classificação fiscal da mercadoria, adoto as razões de decidir colacionadas na decisão de primeira instância, posto entender igualmente que o produto – castanha de caju sem casca não acondicionada em embalagem de apresentação, mas sim de transporte –, deve ser classificada na posição da TIPI que corresponde à notação “NT”.

Relativamente ao direito, faço as considerações abaixo.

O *caput* do art. 1º da Lei 9.363/1996, ao dispor que “a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados [...]” revela, de antemão, que o direito a aludido crédito se restringe a pessoa jurídica que, cumulativamente, satisfaça às seguintes condições: seja **produtora e exportadora** de mercadorias nacionais. Tais requisitos demonstram nítida intenção do legislador de conceder o favor fiscal para o setor produtor e exportador de mercadorias elaboradas, v. g. indústria, em detrimento dos setores que se dedicam a produtos primários.

E aqui o pleito da reclamante já esbarra na não satisfação do primeiro desses requisitos – a **produção/industrialização** da mercadoria – uma vez que **os produtos saídos de seu estabelecimento – envolvidos na lide – são classificados como não-tributados – NT**, estabelecimento que, para fins da legislação fiscal, **não é considerado como produtor**.

E o alcance conceitual do termo em destaque – “*empresa produtora*” –, **por expressa determinação legal contida no parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96**, deverá, sim, ser aquele objeto da legislação do IPI, aplicável para a definição “[...] de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem” (grifei).

Neste comenos, estabelece o artigo 6º da Lei nº 10.451, de 10/05/2002, que O campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado). (grifo nosso)

Vale lembrar que o mesmo entendimento já se encontrava expresso no artigo 13 da Lei nº 9.493, de 10/09/1997¹.

Ainda, tal exegese está em perfeita sintonia com o artigo 3º da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, segundo o qual “*considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto*” (grifo nosso). Como os produtos gravados na TIPI como não-tributados estão fora do campo de incidência do IPI, tais produtos, portanto, para fins do referido imposto, não podem ser considerados como advindos de um processo de industrialização.

Não há nenhuma dúvida, pois, com respeito ao alcance conceitual do termo “*produção*” para fins de legislação do IPI e, por expressa disposição legal, também para a legislação de que trata o direito ao crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da COFINS. Em tais casos, como demonstrado, o legislador quis excluir do alcance do incentivo os produtos gravados na TIPI com a notação “NT”.

E a necessidade de anulação do crédito do IPI decorrente da aquisição de insumos empregados em mercadorias não-tributadas, prescrita pelo Regulamento do IPI, está em perfeita harmonia com o alcance conceitual do processo de industrialização/produção no âmbito tributário aqui estudado.

Com efeito, o Regulamento do IPI então vigente (aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25/06/1998), prescrevia, em seu artigo 174, inciso I, alínea “a”, a necessária anulação, “*mediante estorno na escrita fiscal*”, do crédito do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados em mercadorias **não-tributadas**. Tal regramento, mantido no RIPI aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 (artigo 193, inciso I, alínea “a”), permanece plenamente vigente no atual Regulamento do IPI – Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (artigo 254, inciso I, alínea “a”), e **todos tem como raiz legal o artigo 25, § 3º, da Lei nº 4.502/64**, segundo o qual:

§ 3º O regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito, correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saíam do estabelecimento com isenção do tributo, ou os resultantes da industrialização gozem de isenção ou não estejam tributados. (grifou-se)

Importa lembrar ainda o disposto na Súmula CARF nº 20, segundo a qual “**não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT**”. Referida súmula, pelos seus paradigmas, aplica-se especialmente aos casos de ressarcimento do IPI nos moldes do artigo 11 da Lei nº 9.779/99. Contudo, a mesma se presta para reforçar a impossibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos empregados em mercadorias não-tributadas.

Portanto, dada a não caracterização da atividade da recorrente como processo produtivo para fins de legislação do IPI e, por expressa disposição legal, também para fins da legislação de que trata o direito ao crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da

¹ Art. 13. O campo de incidência do IPI abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação “NT” (não-tributário).

Processo nº 10380.900423/2006-51
Acórdão n.º **3802-000.765**

S3-TE02
Fl. 154

COFINS, conclui-se pela impossibilidade de gozo do pleiteado crédito presumido em evidência.

Da conclusão

Por todo o exposto, voto, para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pela recorrente.**

Sala de Sessões, em 22 de novembro de 2011.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator