



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

Processo nº 10380908962/2008-09
Recurso nº 911982
Acórdão nº 3802-000.766 – 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: 01/07/2003 a 30/09/2003

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 09/01/2

012 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 08/12/2011 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA

, 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 AMÊNDOAS DO BRASIL LTDA contra Acórdão nº 01-15.866, de 17 de dezembro de 2009 (de fls. 144 a 146), proferido pela 3ª Turma da DRJ/BEL, que julgou por unanimidade a manifestação de inconformidade improcedente.

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

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI referente ao terceiro trimestre de 2003, no valor de R\$ 76.310,94, utilizado na compensação de débitos próprios da empresa.

2. A DRF/Fortaleza/CE, após diligência, indeferiu a totalidade do pedido e considerou não homologadas as compensações sob o argumento de que o produto exportado pela empresa é não tributado (NT).

3. Cientificada em 15.01.2009 (AR fl. 122) a interessada apresentou, tempestivamente, em 15.01.2009, manifestação de inconformidade (fls. 123/140), na qual em síntese:

a) Tece comentários acerca dos conceitos de produção, industrialização, produto industrializado e campo de incidência, citando exemplos de produtos que sofrem complexo processo de transformação e são classificados como NT e de produtos in natura incluídos no campo de incidência sob alíquota zero da Tipi;

b) "Quando a Lei nº 9.363/1996, no parágrafo único do art. 3º, pediu ao IPI de forma subsidiária o conceito de produção, fê-lo de modo a determinar que o incentivo somente alcançasse os produtos submetidos a uma daquelas cinco operações que caracterizam a industrialização/produção";

c) "Houvesse a lei 9.363/1996 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 IPI. Sabe-se, brocardo muito antigo, que onde a lei não distingue não 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 creditamento 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, como se diz no latinório, ex-lege"

d) "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";

e) "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";

f) Comenta sobre a classificação do produto na Tipi e na NCM, esclarecendo que não há de ser misturado tratamento fiscal de mercado externo com tratamento fiscal de mercado interno. Acrescenta que a NCM não faz referência a produto à alíquota zero por se destinar ao comércio exterior;

g) Manifesta entendimento de que a Lei nº 9.363 apenas regulamentou uma imunidade pré-existente do PIS/Pasep e da Cofins;

h) Prossegue, afirmando ser absurdo classificar castanhas industrializadas como produto não industrializados, citando o Parecer Normativo 408/71, o qual estabeleceu que a venda de castanhas em latas tipo querosene implicava em classificação de alíquota zero.

Atualmente, as referidas latas foram substituídas por sacos mais resistentes para o tratamento a vácuo, "devidamente rotulados em embalagens de apresentação".

i) Requer, ao final, a reforma do despacho que negou seu direito."

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS "NT".

O direito ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, é condicionado a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, ficando fora desse rol os produtos por ele não tributados (NT).

CASTANHA DE CAJU SEM CASCA. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. PRODUTO NÃO-TRIBUTADO.

A castanha de caju sem casca, quando não acondicionada em embalagem de apresentação, deve ser classificada na posição 0801.32.00 da TIPI, correspondendo à notação N/T.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado do referido acórdão em 30 de janeiro de 2010, o interessado apresentou recurso voluntário em 14 de fevereiro de 2010 (fls. 148 a 166), pleiteando a reforma do decisum e reafirmando seus argumentos apresentados à DRJ.

É 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 30 de janeiro 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 14 de fevereiro 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 n.º 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 José Barroso Rios:

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. O pleito, referente ao 3º trimestre de 2003, foi totalmente indeferido sob o fundamento de a empresa beneficiar produtos não-tributados – NT.

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

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

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).

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 4.544, de 26/12/2002), prescrevia, em seu artigo 173, 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 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 saiam 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 COFINS, conclui-se pela impossibilidade de gozo do pleiteado crédito presumido em evidência.

Processo nº 10380908962/2008-09
Acórdão n.º **3802-000.766**

S3-TE02
Fl. 179

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