



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

Processo n° 10665.000729/2003-77
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-002.018 – 3ª Turma
Sessão de 14 de junho de 2012
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NACIONAL DE GRAFITE LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/1996. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS NO MERCADO INTERNO.

Somente dão direito ao crédito ao IPI as entradas de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários utilizados na fabricação de produtos cuja saída seja esta sujeita à tributação, excluídos, por conseguinte, os classificados como NT na TIPI. A Lei nº 9.363/96 só se aplica aos contribuintes do IPI, não abrangendo portanto as saídas de mercadorias classificadas como NT na TIPI, cujas entradas de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários utilizados na sua elaboração são insuscetíveis de creditamento.

Recurso Especial da Fazenda Nacional provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos FISCAIS, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda e Antônio Lisboa Cardoso, que negavam provimento. Os Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Maria Teresa Martínez López votaram pelas conclusões.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente Substituto

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez Lopez, Antônio Lisboa Cardoso (Substituto convocado) e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente Substituto).

Relatório

Por descrever os fatos do processo de maneira adequada adoto, com adendos e pequenas modificações para maior clareza, o Relatório da decisão da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF:

Trata-se de recurso voluntário interposto em razão da decisão proferida pela DRJ em Santa Maria/RS, que manteve o indeferimento em relação ao pedido de ressarcimento/compensação de créditos presumido do IPI apurado no 4º trimestre de 1998, apresentado em 14/05/2003, em que a Recorrente visava o aproveitamento com base na Portaria MF número 38/97.

Consta dos autos auditoria fiscal realizada com o objetivo de averiguar a procedência das solicitações de Ressarcimento de IPI relativas aos créditos presumidos e básicos, com base no artigo 11 da Lei 9.779/99, artigos 165, 178 e 179 do Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados — RIPI, relativos aos processos administrativos relacionados no quadro abaixo:

No Processo	Período/Tipo de Crédito	Valor Período	Fls.
10665.000726/2003-33	1º TRIM/1998 - Presumido	87.976,19	1
10665.000727/2003-88	2º TRIM/1998- Presumido	79.573,63	1
10665.000729/2003-77	3º TRIM/1998- Presumido	95.129,56	1
10665.000728/2003-22	4º TRIM/I 998- Presumido	58.643,31	1
10665.001234/2002-64	1º TRIM/1999 e 10/2000 a 2º TRIM/2002 — Presumido	1.192.403,26	
10665.001231/2002-41	1º TRIM/1999 A 2º TRIM/2002 — BÁSIC()	189.844,85	
TOTAL		1.703.570,80	

Auditoria concluiu que:

“os valores do IPI escriturados nos livros de Registro de Apuração de IPI se referem aos insumos utilizados no processo produtivo de produtos tributáveis, em obediência aos dispositivos

Periodo de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS NO MERCADO INTERNO.

O produtor e exportador de produtos não-tributados no mercado interno têm direito ao crédito presumido de que trata a Lei n. 9.363/96.

BASE DE CALCULO. GOZO DE INCENTIVO FISCAL. IPI. EXPORTAÇÃO.

A exigência contida no art. 1º da Lei nº 9.363/96 em relação as variáveis que devem compor a base de calculo é de que tenha incidido as contribuições sociais quando da aquisição dos insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens), adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo

Embargos Rejeitados.

Inconformada, a Fazenda Nacional apresentou, às fls. 190/198, recurso especial por divergência, em face do Acórdão nº 2101-00.198 aditado pelo Acórdão nº 3403-00.305.

A divergência argüida refere-se à concessão, ao contribuinte, do direito de apurar crédito presumido de IPI em relação à exportação de produtos NT.

O recurso foi admitido pelo presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, por meio de despacho às fls. 219.

O sujeito passivo não apresentou contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão

Conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitido conforme acima mencionado, em boa forma.

A matéria posta à apreciação por esta Câmara Superior, refere-se à possibilidade de empresas que produzem e exportam produtos NT poderem se aproveitar do crédito presumido do IPI, a título de devolução do PIS/COFINS, com base na Lei nº. 9.363/1996, e conseqüentemente, caso acumule créditos, ter direito a sua restituição ou compensação.

Cabe fazer uma análise mais pormenorizada do tema, partindo dos seus prolegômenos, que nada mais são que seus alicerces normativos. Primeiramente, destaque-se que para ser contribuinte do IPI, o produtor deve produzir mercadorias sujeitas ao Imposto. Neste sentido confira-se o que dizem o art. 3º da Lei 4.502/1964 e o art. 2º do RIPI 1998:

Lei n.º 4.502/1964

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

RIPI 1998

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei n.º 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

*Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, **excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado)** (Lei n.º 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13).(Grifamos).*

Veja-se que o art. 174 do RIPI 1998 (Decreto n. 2.637, de 25 de junho de 1998), vigente à época da origem dos créditos dispunha:

Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alteração 8º, e Lei n.º 7.798, de 1989, art. 12):

I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

*a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, **de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;** (destacamos)*

Destaque-se também, por pertinente, que objeto da alteração do art. 11 da Lei n.º 9.779/1999 foi justamente a parte da alínea “a” acima no que se refere a produtos isentos e aqueles com alíquotas reduzidas a zero. No que diz respeito a produtos NT, em nada foi modificada a legislação do IPI. Aliás, é esta a inteligência da IN 33/99 e também do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 5, de 17 de abril de 2006. Tanto é assim que o RIPI 2002 (Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002), em dispositivo paralelo ao art. 174 do RIPI 1998 tem a seguinte dicção (já com alteração introduzida pela Lei n.º 9.779/99):

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alteração 8º, Lei n.º 7.798, de 1989, art. 12, e Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11):

I - relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados; (destacamos)

Outro argumento que corrobora esta interpretação é a Súmula 20 do CARF, consolidada, que tem a seguinte redação:

SÚMULA 20:

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

Feitas as observações acima, que são a base do raciocínio a ser desenvolvido, passemos ao caso do crédito presumido com base na Lei nº. 9.363, de que trata o especificamente o presente processo. Lembro, porém, primeiramente, dos argumentos expendidos pelas partes.

A PGFN, em seu recurso especial alega que o crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 só aproveita aos contribuintes do IPI, trazendo à baila e transcrevendo a legislação do IPI que trata do assunto e escuda seus argumentos em dispositivos da legislação do IPI e do CTN, e, por fim, menciona entendimento da 2ª Turma da CSRF, que se alinha com o entendimento da PGFN, e traz também diversas decisões da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes com este entendimento.

O contribuinte alegou em ser recurso voluntário que é relevante para fins de fruição do benefício previsto na Lei nº. 9.363/96, que a lei use o termo “mercadoria” (mais abrangente que o termo “produto”), que o benefício é um benefício amplo à exportação e mencionou também a existência decisão da Segunda Turma da CSRF que daria guarida a este entendimento. Linha de raciocínio seguida pela decisão recorrida.

Ao se analisar a questão deve-se ter em mente que o termo “mercadoria” refere-se àquilo que é objeto de mercancia. Ora, o que é exportado, está sendo comercializado, então é necessariamente mercadoria. Ocorre que se trata, no caso, tão somente de mercadoria que tenha sido objeto de industrialização, pois somente ao contribuinte do IPI é permitido o crédito do imposto. O estabelecimento que produz mercadorias que não sejam classificadas pelo legislador como produto industrializado, constando na TIPI como NT, não é estabelecimento industrial, não é produtor industrial contribuinte do IPI e, portanto, não tem direito a créditos do IPI.

Resta perquirir, se a circunstância de ser um crédito presumido que visa desonerar a exportação, a título de benefício fiscal, conforme previsto da Lei nº 9.363/96, teria permitido que pessoas jurídicas, ou mesmo pessoas físicas, exportadores de qualquer tipo de mercadorias teriam direito ao crédito do IPI. Para esta análise cumpre transcrever os artigos da Lei nº.9.363/96 que albergam o benefício fiscal em discussão:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

...

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.

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.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito presumido apurado na forma do § 2º do art. 2º, o ressarcimento em moeda corrente será efetuado ao estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito,

implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente.

Pela análise do texto da Lei citada acima, fica clara a remessa à legislação do IPI no que se refere à possibilidade de apropriação de crédito. A interpretação sistemática dos dispositivos leva ao entendimento de que somente os contribuintes do IPI têm direito a esse crédito presumido. Ou seja, não é possível àquele que não é contribuinte do IPI se apropriar de créditos deste imposto.

Não fosse assim, i.e., se entendesse que a Lei nº. 9.363/96 instituiria um benefício genérico à exportação, ela não se referiria, como o faz em seu art. 4º, à situação em que “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.” – este é um comando somente aplicável a estabelecimentos industriais, contribuintes do IPI, que tem livros de escrituração do IPI. Esta impossibilidade se dá nos casos, por exemplo, em que todos os produtos fabricados têm alíquota zero, ou alíquotas maiores que as dos insumos (implicando acumulação de crédito). Assim não fosse, o comando da Lei seria genérico.

O Parágrafo Único do art. 3º da Lei nº. 9.363/96 determina a utilização subsidiária dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem conforme estabelecidos pela legislação do IPI. Veja-se também que os §§ 2º e 3º do art. 2º prevêem exceções ao princípio da autonomia dos estabelecimentos vigente para IPI pelo qual cada estabelecimento é considerado um contribuinte autônomo devendo ter escrituração própria, vedada sua centralização (par. único do art. 51 do CTN, art. 57 da Lei nº. 4.502/64 e art. 313 do Decreto nº. 2.637, de 25 de junho de 1998 - RIPI 1998, que vigia à época dos fatos referidos no presente processo). Por seu turno, o art. 5º determina o estorno de crédito em uma situação específica, ora como fazer estorno de crédito escriturado se não se tem escrituração? Ou seja, a interpretação sistemática da Lei aponta claramente no sentido de que dela se aproveita somente os contribuintes do IPI. E para ser contribuinte do IPI, o produtor deve produzir mercadorias sujeitas ao Imposto, Neste sentido confira-se o que dizem o art. 3º da Lei 4.502/1964 e o art. 2º do RIPI 1998:

Lei nº. 4.502/1964

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

RIPI 1998

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

*Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, **excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado)** (Lei nº. 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13).(Grifamos).*

Fica claro, portanto, que, à luz da legislação do IPI, o estabelecimento que produz mercadoria classificada como NT não é estabelecimento produtor (contribuinte) para

efeito do IPI, e portanto não pode escriturar créditos de IPI, e uma interpretação sistemática da Lei nº 9.363/96 não autoriza sua aplicação a produtores de mercadorias classificadas como NT na TIPI. Ao contrário do que é sustentado no Acórdão recorrido (às fls. 179), caso a legislação quisesse estender o benefício a produtos NT e a não contribuintes do IPI de maneira geral, a lei é que deveria ser expressa nesse sentido, e não o contrário, entendo que é isto que a omissão estaria a indicar. É que não se pode interpretar leis concessivas de benefício tributário de maneira ampliativa, com base apenas em um raciocínio *a contrario sensu*.

Ad argumentadum, o entendimento pretendido pelo contribuinte e corroborado pela decisão recorrida afigura-se inaceitável, pois permitiria, também, que um produtor rural, pessoa física, que exportasse, por exemplo, boi vivo (classificado como NT na TIPI) solicitasse a ressarcimento do PIS/COFINS incidentes nas compras de insumos agrícolas utilizados na sua criação, pois não há dúvida que boi vivo é mercadoria. Ora, se o benefício fosse tão genérico, não poderia ter sido instituído como crédito do IPI, a não ser, é claro, que a lei expressamente o dissesse, alterando, também e necessariamente a legislação do IPI, de maneira clara. Porém, a Lei nº. 9.363/96 não o faz, e por via de uma interpretação extensiva não se pode reescrever a lei ampliando o benefício além do seu escopo legal, dizendo mais do que disse o legislador.

Em virtude dos argumentos acima, é forçosa a conclusão de que a Lei nº. 9.363/96 só se aplica aos contribuintes do IPI, não abrangendo portanto as exportações de mercadorias classificadas como NT na TIPI.

Conforme os autos, apenas cerca de 1% - um por cento - da produção é sujeita à tributação do IPI, daí que o contribuinte em questão deve manter a escrituração do Imposto, mas isto não dá direito ao aproveitamento e utilização de todos os créditos constantes das notas fiscais de aquisição, mormente porque todas as saídas com produtos tributados pelo IPI são feitas para o mercado interno, não ensejando, portanto direito ao crédito presumido, com base na Lei nº. 9.363/96, objeto do presente processo. São neste sentido a constatação do Termo de Fiscalização, conforme se constata às fls. 136 reproduzido abaixo:

7) As vendas de produtos industrializados com tributação de IPI são destinadas ao mercado interno e representam menos de 1% do total das vendas da empresa, cuja quase totalidade se refere a produtos não tributados - NT. Todos os créditos de insumos aplicados nesses produtos tributáveis foram aproveitados no livro Registro de Apuração de IPI, com apuração de pequenos saldos devedores na maior parte dos períodos abrangidos por esta verificação (janeiro/1998 a dezembro de 2002) os quais foram recolhidos corretamente, sem apresentar saldo credor disponível a ressarcir.

Assim, no caso, como todos créditos solicitados se referem a insumos que foram utilizados na produção de produtos NT exportados (somente a venda interna foi com produtos tributados), não há como se manter os créditos na escrita, ou promover o seu ressarcimento.

Em vista do exposto dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, restabelecendo-se a decisão proferida pela DRJ.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

CÓPIA