



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 10680.008185/00-16
Recurso nº 202-125.674
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 02-03.439
Sessão de 1º de setembro de 2008
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e MINERAÇÕES BRASILEIRAS REUNIDAS S/A
- MBR

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS.

A exportação de produtos não tributados não confere direito ao crédito presumido de IPI, relativamente aos insumos empregados em sua fabricação.

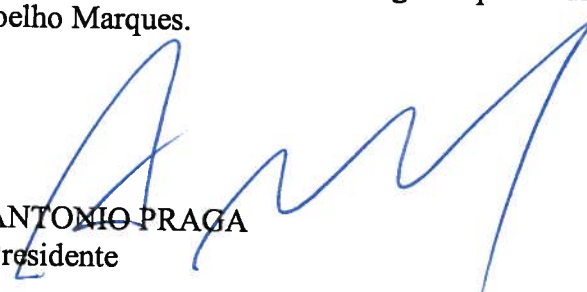
ATUALIZAÇÃO DE CRÉDITO PELA SELIC.

Em razão da inexistência de crédito presumido pleiteado, prejudicada está a discussão, objeto de recurso especial, por ausência de litígio.

Recursos especiais da Fazenda Nacional provido e do Contribuinte não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: 1) pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Dalton César Cordeiro de Miranda, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que negaram provimento ao recurso; 2) por unanimidade de votos, CONSIDERAR prejudicado o recurso especial do Contribuinte, relativo a incidência da Taxa SELIC, tendo em vista que não restou crédito reconhecido. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques.



ANTONIO PRAGA
Presidente



JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
Relatora-Designada

FORMALIZADO EM: 22 JUL 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente da CSRF), Antonio Carlos Guidoni Filho (substituto do vice-presidente da CSRF), Josefa Maria Coelho Marques, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez López, Antonio Carlos Atulim, Gileno Gurjão Barreto, Julio Cesar Vieira Gomes, Leonardo Siade Manzan, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gilson Macedo Rosenberg Filho e Manoel Coelho Arruda Júnior (substituto convocado).



Relatório

Versam os autos sobre pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI relativo ao quarto trimestre de 1997, como ressarcimento das contribuições ao Fundo de Participação ao PIS e para o Financiamento da Seguridade Social.

Em sessão ocorrida em 03/12/2004, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes julgou o recurso nº 125.674. A ementa dessa decisão está assim redigida:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO (PIS E COFINS). RESSARCIMENTO. PRODUTOS EXPORTADOS NA CATEGORIA NT. POSSIBILIDADE.

A aquisição, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, ainda que não tributados pelo IPI, dá azo ao aproveitamento do crédito presumido a que se refere o art. 1º da Lei nº 9.363/96.

INSUMOS NÃO CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

De acordo com o art. 3º da Lei nº 9.363, o alcance dos termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, deve ser buscado na legislação de regência do IPI. E a normatização do IPI nos dá conta de que somente dará margem ao creditamento de insumos, quando estes integrem o produto final ou, em ação direta com aquele, forem consumidos ou tenham suas propriedades físicas e/ou químicas alteradas. Os produtos em análise não têm ação direta no processo produtivo, pelo que não podem ter seus valores de aquisição computados no cálculo do benefício fiscal.

TAXA SELIC.

Inviável a incidência de correção monetária ou o pagamento de juros equivalentes à variação da taxa Selic a valores objeto de ressarcimento de crédito presumido de IPI dada a inexistência de previsão legal.

Recurso provido em parte.

Dessa decisão a Fazenda Nacional, com fundamento no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, da então Portaria nº 55, de 12/03/98, apresentou recurso especial quanto a concessão de crédito de produto NT.

O apelo especial, sob entendimento de terem sido preenchidos os requisitos de admissibilidade, foi recebido por meio de Despacho da Presidência daquela Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Por outro lado, houve apresentação do Recurso de Divergência da contribuinte, onde se insurge contra várias questões: 1) necessidade de laudo técnico para determinação da natureza do produto; 2) exclusão da base de cálculo crédito de IPI – dos gastos efetuados com energia elétrica, óleo diesel e demais materiais que representam custos de produção; 3) inaplicabilidade da Taxa Selic sobre o ressarcimento.



O apelo especial, sob entendimento de terem sido parcialmente preenchidos os requisitos de admissibilidade, apenas quanto a inaplicabilidade da Taxa Selic sobre o ressarcimento, foi recebido por meio de Despacho da Presidência daquela Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Houve agravo quanto a parte não acolhida e no seu exame, à luz do artigo 17, § 5º, do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria nº 147, de 25 de junho de 2007, rejeitado o pedido de reexame do recurso especial, interposto pela contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou Contra-razões, onde em apertada síntese, alega inexistir previsão legal para a aplicação da SELIC sobre os valores a ressarcir.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

Trata-se da análise de dois recursos; um interposto pela Fazenda Nacional e outro pela contribuinte.

O recurso especial da Fazenda Nacional (União), em síntese, questiona o deferimento aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

O recurso de divergência da contribuinte, diz respeito ao não deferimento da atualização do crédito pela taxa SELIC.

Passo à análise e observações dos recursos interpostos.

- PRODUTOS EXPORTADOS, CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS.

A questão diz respeito ao reconhecimento do direito ao crédito presumido referente à fabricação e exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT). Consta dos autos que o produto final objeto de exportação, minério de ferro e seus concentrados, não aglomerados, classificados na TIPI na posição 2601.11.00, é não tributável (NT).

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS em favor da empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a “mercadorias” foi dado o benefício fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos “produtos industrializados”, que são espécie do gênero “mercadorias”.

A priori, o objetivo da lei é incentivar as exportações de produtos industrializados brasileiros, atribuindo-lhes melhores condições de competitividade, e para isto, percebendo que a isenção da contribuição ao PIS e da COFINS seriam insuficientes, outorgou adicionalmente um crédito presumido (nesse sentido é a Exposição de Motivos da MP nº 948/95¹). Entendo que o referido incentivo nada tem a ver, juridicamente falando, com o IPI, pois o que se devolve ao interessado não é este tributo, mas sim PIS e Cofins. Assim, a ausência de tributação não alteraria a essência da norma especial, que visa a fornecer um crédito presumido.

¹ "... permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos."

Destaca o Ilustre Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA por ocasião da análise do Rec. 202-126282 o que a seguir peço vênia para transcrever, como se minhas fossem as razões de decidir:

Não cabe ao intérprete da norma jurídica estabelecer distinção onde o legislador não o fez. Ao excluir as aquisições, cuja última operação não esteja sujeita à incidência das contribuições por haver um distanciamento do critério legal de apuração da carga de contribuições contida nos insumos, automaticamente estar-se-ia legitimando o pleito de um ressarcimento maior que o previsto em lei para os casos em que a carga de contribuições contida no valor das mercadorias fosse maior que o valor resultante da aplicação do critério previsto em lei, em razão do maior número de etapas que tenha percorrido.

O erro da exigência da efetiva incidência das contribuições na última operação decorre, na minha opinião, de dois fatores. A tentativa da administração de barrar o benefício dado pela lei às empresas que adquiram produtos sem a incidência das contribuições, em razão do evidente ganho que auferem pela critérios contidos na lei. O outro é a decorrente da transferência indevida das regras vigentes na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a presente sistemática de apuração dos créditos de COFINS e PIS a serem ressarcidos.

Como é sabido, a legislação do IPI, como regra geral, expressamente proíbe o registro do crédito do imposto, se a operação de aquisição não está sujeita à incidência do referido imposto. Em razão do nome “crédito presumido de IPI” a Secretaria da Receita Federal deu ao incentivo fiscal o tratamento de crédito de IPI (conforme fica evidenciado pelas diversas normas administrativas expedidas por aquele órgão), como é o caso das mercadorias classificadas como “Não Tributadas” (ou NT) na tabela de incidência do IPI, hipótese em que as considera fora do incentivo fiscal em tela. O crédito passível de registro nos livros fiscais do IPI foi apenas uma forma criada pelo legislador para o ressarcimento mais rápido das contribuições, e seu valor não pode ser confundido com o IPI. Por outro lado, a lei autoriza que se utilize os conceitos da legislação do IPI apenas no que se refere aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (art. 3º., parágrafo único, da Lei nº 9.363/96). O fato de ser ressarcido mediante a compensação com créditos de IPI não lhe altera a natureza jurídica, que permanece sendo de contribuição para o PIS e COFINS.

Finalmente, não cabe à autoridade administrativa tentar corrigir eventuais distorções contidas na lei, como é o caso do ressarcimento das contribuições nos casos em que não houve essa incidência na operação anterior por não ser praticada por contribuinte, como nos casos de pessoas físicas e cooperativas, entre outros. Da mesma forma como a lei beneficiou as empresas que adquirem mercadorias de não contribuintes do PIS e PASEP, ao estabelecer um critério uniforme de apuração do crédito a ser ressarcido para todas as situações, igualmente prejudicou aquelas, cujos produtos percorrem várias etapas, sendo oneradas pelas contribuições de forma mais intensa, pela cumulação da incidência tributária, lhes retirando a competitividade,



especialmente no mercado internacional, onde a regra é a não exportação de tributos.

Entendo que a lei deva ser aplicada da forma como foi concebida pelo legislador, e que somente a este compete aprimorá-la. Evidentemente, por todas razões expostas, sou da opinião de que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, mesmo que adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, ou que, por outro motivo, essas contribuições não tenham incidido na aquisição dessas mercadorias, os valores correspondentes a essas operações devem compor a base de cálculo do incentivo fiscal em tela, sendo, portanto, incorreta a glosa aplicada pela fiscalização."

(...)

*Como já por diversas vezes decidido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a finalidade da Lei nº 9.363/96 foi a de desonerar as exportações de mercadorias nacionais e, como consequência, melhorar o balanço de pagamentos. Aliás, tal entendimento está em linha com o que doutrinariamente defendido por José Erinaldo Dantas Filho, "O espírito do citado diploma legal foi o de incentivar a exportação de produtos nacionais, tentando diminuir o chamado 'custo Brasil' para os produtos pátrios, de maneira que sejam 'exportados tributos para o exterior'. O legislador federal visualizou a extrema necessidade de desonerar a exagerada carga tributária para os produtos exportados, bem como visou a combater o acentuado déficit da balança comercial de nosso País, assim gerando mais empregos e maior arrecadação."*².

*Diferente não é, aliás, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme já consubstanciado no acórdão referente ao julgamento do já mencionado e citado Recurso Especial nº 586.392/RN*³.

Creio, ainda, abrindo aqui parênteses a bem ilustrar o debate, que do exame do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que trata dos conceitos de industrialização (transformação; beneficiamento; montagem; acondicionamento; e renovação e recondicionamento), entendo possível afirmar que as "mercadorias" exportadas pela recorrente (produtos de origem animal), são sim objeto ou resultante de um processo produtivo, mesmo que classificados como NT.

*Neste sentido, vale citar trechos de artigo de Júlio M. de Oliveira, intitulado "A Constituição, A Lei e o Regulamento do IPI – Hipóteses de Conflito"*⁴:

"(...)

Ao nosso ver, o objeto do imposto não consiste meramente no ato de produzir acima delineado, pelo contrário, a materialidade da hipótese de incidência reside no resultado final deste ato – o produto.

² "Da impossibilidade de Restrições ao Crédito Presumido de IPI através de Normas Administrativas Complementares", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, volume 75, p. 77.

³ REsp 586.392/RN, Ministra relatora Eliana Calmon, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, acórdão publicado no D.J.U., Seção I, de 6/12/2004

⁴ "IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes – Coordenação Marcelo Magalhães Peixoto" – São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 221 a 238



Assim não fosse, estaríamos diante de um imposto sobre industrialização e não sobre o produto industrializado. Neste sentido, cabe lembrar as sempre lúcidas considerações do mestre Geraldo Ataliba, verbis:

“... Pela sua utilização (desse conjunto de componentes) é que se obtém, afinal, um produto. Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não se estará diante do IPI, mas de tributo diverso.”⁸

Porém, esgotar-se na existência de produtos industrializados a materialidade da hipótese de incidência do IPI, em outras palavras, o mero surgimento de um produto industrializado é suficiente para caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto?

Quer nos parecer que não. (...).”

*E a propósito da discussão travada nestes autos, necessária se faz reafirmar que o benefício do crédito presumido está expressamente direcionado à empresa produtora e exportadora de **mercadorias** nacionais.*

O artigo de lei é abrangente, portanto, daí não ser possível restringir o debate entre a distinção entre “produto industrializado não tributado” e “produto industrializado tributado”, pois tanto um como outro são “mercadorias”⁵ e, conseqüentemente, abrangidos pela Lei nº 9.363/96.

Assim, parece-me acertado o entendimento de que se o crédito presumido em análise tem por objetivo o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as etapas anteriores da cadeia produtiva, no caso o PIS e a COFINS, não é relevante se o produto é ou não tributado pelo IPI na saída final.

Diante do exposto, voto pela negativa de provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

- Taxa Selic – atualização

O cerne da questão diz respeito à respectiva atualização monetária pela Taxa Selic, a partir da protocolização do pedido de ressarcimento de créditos de IPI.

No entanto, admitindo a hipótese de ser vencida quando da análise do recurso da Fazenda Nacional, a seguir o resultado final de outros julgamentos ocorridos nesta Eg. CSRF, penso prejudicado o exame desta matéria. Se inexistente o crédito, não há de se falar em atualização monetária. Há de fato ausência de litígio. Razão pela qual deixo de apreciar o recurso da contribuinte.

⁵ “Aquilo que é objeto de comércio; bem econômico destinado à venda; mercancia. ...” Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda. “Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa/3ª edição – Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999

CONCLUSÃO:

Em face ao acima exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, ficando prejudicada a apreciação do recurso interposto pela contribuinte, se esta Conselheira for vencida na análise do recurso interposto pela União.

Sala das Sessões, em 1º de setembro de 2008.



MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Voto Vencedor

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Designada

Divirjo da posição adotada pela ilustre relatora.

O acórdão recorrido admitiu o direito ao crédito presumido, relativamente a insumos utilizados na fabricação de produtos NT exportados, restringindo o conceito de insumos àqueles *“utilizados em contato com o produto exportado.”*

Em relação à matéria, adoto os fundamentos do voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, proferido no julgamento do recurso voluntário nº 125.689, Acórdão nº 202-16.069:

“A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos não tributados (NT) pelo IPI, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito é destinado, tão-somente, às empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições: a) ser produtora; b) ser exportadora. Isso porque, os estabelecimentos processadores de produtos NT, não são, para efeitos da legislação fiscal, considerados como produtor.”

Isso ocorre porque, as empresas que fazem produtos não sujeitos ao IPI, de acordo com a legislação fiscal, em relação a eles, não são consideradas como estabelecimentos produtores, pois, a teor do artigo 3º da Lei 4.502/1964, considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.

Ora, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como produtora, não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está subordinado o benefício em apreço, o de ser produtora.

Por outro lado, não se pode perder de vista o escopo desse favor fiscal que é o de alavancar a exportação de produtos elaborados, e não a de produtos primários ou semi-elaborados. Para isso, o legislador concedeu o incentivo apenas aos produtores, aos industriais exportadores. Tanto é verdade, que, afora os produtores exportadores, nenhum outro tipo de empresa foi agraciada com tal benefício, nem mesmo as trading companies, reforçando-se assim, o entendimento de que o favor fiscal em foco destina-se, apenas, aos fabricantes de produtos tributados a serem exportados.



Cabe ainda destacar que assim como ocorre com o crédito presumido, vários outros incentivos à exportação foram concedidos apenas a produtos tributados pelo IPI (ainda que sujeitos à alíquota zero ou isentos). Como exemplo pode-se citar o extinto crédito prêmio de IPI conferido industrial exportador, e o direito à manutenção e utilização do crédito referente a insumos empregados na fabricação de produtos exportados. Neste caso, a regra geral é que o benefício alcança apenas a exportação de produtos tributados (sujeitos ao imposto); se se referir a NT, só haverá direito a crédito no caso de produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda, como previsto no parágrafo único do artigo 92 do RIPI/1982.

Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é a mudança trazida pela Medida Provisória nº 1.508-16, consistente na inclusão de diversos produtos no campo de incidência do IPI, a exemplo dos frangos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio justamente para atender aos anseios dos exportadores, que puderam, então, usufruir do crédito presumido de IPI nas exportações desses produtos.

Diante de todas essas razões, é de se reconhecer que os produtos exportados pela reclamante, por não estarem incluídos no campo de incidência do IPI, já que constam da tabela como NT (não tributado), não geram crédito presumido de IPI."

Com essas considerações, voto por dar provimento ao recurso do procurador e acompanho a relatora quanto ao não conhecimento do recurso do contribuinte relativamente à Selic.

Sala das Sessões, em 1º de setembro de 2008.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES