



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

Processo n° 10907.002131/2004-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3302-002.638 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de maio de 2014
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente SIPAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

DA ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE

Não compete a Autoridade Administrativa se manifestar sobre a inconstitucionalidade ou a ilegalidade de lei, pois essa competência foi atribuída pela Constituição Federal, em caráter privativo, ao Poder Judiciário

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96, PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS, SIMPLES REVENDA, RECEITA DE EXPORTAÇÃO E RECEITA OPERACIONAL BRUTA, EXCLUSÃO EM AMBAS.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, o montante correspondente à exportação de produtos não industrializados pela beneficiária deve ser excluído no cálculo do incentivo, tanto no valor da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta.

IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS NT

O direito ao crédito do IPI condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, o que não ocorre quando os mesmos são não-tributados (NT), nos termos RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 2002), vigente à época dos fatos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Presidente.

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO – Relator.

EDITADO EM: 02/09/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Fabiola Cassiano Keramidas, Mônica Elisa de Lima, Gileno Gurjão Barreto e Paulo Guilherme Déroulède

Relatório

Adota-se o relatório da decisão recorrida, por bem refletir a contenda.

Trata-se de pedido de ressarcimento do crédito presumido apurado no período em destaque, cujo Despacho Decisório glosou da base de cálculo as aquisições de matérias primas de pessoas físicas, cooperativas e empresas comerciais e negou o direito do referido crédito nas exportações de produtos não tributados pelo IPI.

Tempestivamente, o interessado em epígrafe /manifestou sua inconformidade alegando que a legislação infralegal citada pelo Despacho Decisório é posterior ao período pedido, dando ensejo à nulidade, bem como padeceriam, de ilegalidade, encontrando-se também eivadas do vício de inconstitucionalidade", as restrições criadas pelas Instruções Normativas n's 23/97 e 103/97 e o Parecer PGFN/CAT/nº 3 1.092/2002 face às disposições da Medida Provisória nº 948/95 e suas reedições, e da Lei 9.363/96. sintetiza algumas fases de processamento pelas quais passa a soja *in natura* até a obtenção do produto/ *soja industrializada* exportada pela requerente, que, segundo seu entendimento Caracteriza industrialização, sob a forma de produto semi-elaborado, que é uma das espécies do gênero produto industrializado. Quanto às exportações de adubo, alega que "Da mesma forma; que a soja, não pode uma mera classificação como produto 'não-tributado' para efeito de IPI descaracterizar o produto tornando-o matéria-prima em estado natural". Manifesta seu entendimento de que o fato de estarem estes produtos classificados como não-tributáveis, não os excluem do seu enquadramento como produtos industrializados, pois segundo a própria classificação dada pelo RIPI, se a atividade exercida for de industrialização, não pode o contribuinte ver seu legítimo direito minorado por uma questão de mera classificação fiscal. Colaciona diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes acerca da matéria em discussão.

Intimada do acórdão supra em 22.11.2008, inconformada a Recorrente interpôs recurso voluntário em 22.12.2008.

É o relatório.

Voto

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Da Alegação de Inconstitucionalidade

O julgamento administrativo é pautado pela legalidade, de forma que cabe ao julgador administrativo zelar pela aplicação da lei, sendo-lhe vedado afastar sua aplicação ainda que sob o argumento de fazer justiça ou de inconstitucionalidade.

Não compete à Autoridade Administrativa se manifestar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei, pois essa competência foi atribuída pela Constituição Federal (art. 102), em caráter privativo, ao Poder Judiciário.

A Súmula 02 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF prescreve:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Nesse tópico, nego provimento ao recurso voluntário.

Produtos exportados sem industrialização do exportador. Revenda. Exclusão da Receita Operacional Bruta e da Receita de Exportação.

O Crédito Presumido do IPI como ressarcimento do IPI e COFINS nas exportações foi instituído pela MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96, cujo art. 1º determina:

"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,"

(...)

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.

O caso em tela refere-se ao benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, com o objetivo de desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, que fixou as bases do crédito presumido de IPI, concedido a estabelecimento produtor-exportador com o ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre a aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo.

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador.

O valor da exportação de mercadorias simplesmente revendidas, adquiridas de terceiros e exportadas sem que tenham sofrido qualquer operação de industrialização pelo exportador, não pode ser incluído na receita de exportação do requerente em virtude do art. 1º da Lei nº 9.363/96.

Veja que, conforme consta do art. 1º em comento, as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que compõem a base de cálculo do incentivo são aquelas utilizadas no processo produtivo de industrialização, nos termos do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96.

Neste sentido a empresa exportadora, que somente exportar a mercadoria, sem que esta tenha sofrido qualquer processo de industrialização pela referida empresa, não faz jus ao benefício do crédito presumido de IPI, quanto à mercadoria não industrializada por ela.

Como somente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados no processo de industrialização é que integram a base de cálculo do crédito presumido, conclui-se que os produtos não industrializados, conforme a legislação do IPI não faz jus ao incentivo.

Assim, o montante correspondente à exportação de produtos não industrializados pela recorrente deve ser excluído tanto no valor da receita de exportação, quanto no da receita operacional bruta, porque a relação dada por esses dois valores visa apurar quanto do produto industrializado foi exportado. Se os produtos oriundos de simples revenda, não são considerados industrializados, para fins do IPI, não devem integrar o cálculo do incentivo inclusive no denominador da fração.

Neste mesmo sentido temos:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA DE REVENDA DE MERCADORIAS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E OPERACIONAL BRUTA. EXCLUSÃO.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, a receita oriunda da revenda para o exterior de produtos adquiridos de terceiros, sem que tenham sido submetidos a processo de industrialização pela empresa exportadora, e da exportação de soja em grão, deve ser excluída tanto do valor da receita de exportação quanto do valor da receita operacional bruta. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. Integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI o valor pago pela industrialização por encomenda, desde que o executor da encomenda seja contribuinte do PIS e da Cofins e o produto que retorne ao estabelecimento do encomendante seja utilizado como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem para o produto exportado. ENERGIA ELÉTRICA, LENHA E COMBUSTÍVEIS. IMPOSSIBILIDADE. É incabível a inclusão de valores relativos a energia elétrica, lenha e combustíveis quando não se incorporarem ao produto final da industrialização ou não forem consumidos em contato direto com o produto no processo de industrialização, por não se

enquadram no conceito de matéria-prima ou de produto intermediário. AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE PESSOAS JURÍDICAS NÃO CONTRIBUINTE DO PIS E DA COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. O valor da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem adquiridos de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins não integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI. RESSARCIMENTO. SELIC. INCIDÊNCIA. Sobre o valor objeto de ressarcimento, incide a taxa Selic a partir da data da protocolização do pedido até a efetiva satisfação da pretensão do contribuinte. Recurso parcialmente provido.

(Terceira Câmara, no Recurso nº 131359, Acórdão nº 203-11034, julgado em 28/06/2006, relatara a ilustre Conselheira Sílvia de Brito Oliveira) grifos nossos.

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - I) INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS - Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS, no fornecimento de insumos ao produtor exportador; II) ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO - A Lei nº 9.363/96 enumera taxativamente as espécies de insumos, cuja aquisição dá direito ao crédito presumido de IPI, são elas: as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem. Para a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados somente se caracterizam como tais espécies os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação. A energia elétrica, os combustíveis e outros produtos não sofrem essa ação direta, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produtos não sofrem essa ação direta, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. III) MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIRO - para efeito da determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta não deve ser considerada a receita de produtos adquiridos de terceiros para exportação. Recurso parcialmente provido.

(Recurso nº 112611, Acórdão nº 202-12304, julgado em 06/07/2000, relator Marcos Vinícius Nede e Lima.) grifos nossos

Nestes termos, não vislumbro razão à Recorrente neste tópico.

Insumos tributados aplicados na industrialização de produtos não tributados – NT

Neste aspecto, também não assiste razão à Recorrente.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 475.551/PR, manifestou sobre a temática da aquisição de insumos tributados seguidos de saída desonerada, vejamos:

“EMENTA: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, §3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9779/99. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO: INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

1. Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero.

2. A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva.

3. Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo.

4. O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa.

5. Com o advento do art. 11 da Lei n. 9779/99 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero.

Recurso extraordinário provido”

(Data do Julgamento 06/05/2009 grifos nossos).

No mesmo sentido, o recurso extraordinário 561.676/SC, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, o qual faz uma breve síntese sobre a operacionalização do princípio da não-cumulatividade:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO. OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA.

I – Na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de

forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade.

(...)

III – Agravo Regimental improvido.”

(Data do Julgamento 01/06/2010 – grifos nossos)

Por fim, o E. Superior Tribunal de Justiça, no recurso especial 1.015.855/SP, entendeu por dar especial destaque ao caráter restritivo do preceito legal:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO DE VALOR PAGO NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS, INSUMOS E MATERIAIS DE EMBALAGENS EMPREGADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS, IMUNES, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PREVISÃO LEGAL QUE CONTEMPLA SOMENTE OS PRODUTOS FINAIS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. ART. 11 DA LEI 9.779/99. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ARTS. 150, I, CF/88 E 97 DO CTN. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN. ART. 49 DO CTN E ART. 153, IV, § 3º, DA CF/88. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUÊNAL. DL 20.910/32. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. INCIDÊNCIA.

1. A impetrante/recorrente, pessoa jurídica de direito privado, tem por objeto social a fabricação e comercialização de calçados e suas partes, peças e componentes, assim como de artigos de vestuário em geral e a prestação de serviços industriais nos dois ramos. Impetrou mandado de segurança com vistas ao aproveitamento (pedido de compensação com tributos de espécies distintas administrados pela Secretaria da Receita Federal, com atualização monetária e juros) do valor pago, a título de IPI, na aquisição de matérias-primas, insumos e materiais de embalagens utilizados na industrialização de produtos finais isentos, sujeitos à alíquota zero, não tributados ou imunes.

2. O apelo não merece ser conhecido em relação à alegação de violação dos arts. 165, I, 168, I, 156, VII, e 150, §§ 1º e 2º, do CTN, pois não estão prequestionados, não tendo sido debatidos nem recebido juízo decisório pelo Tribunal a quo, situação que atrai a incidência da Súmula 282/STF.

3. O aresto recorrido entendeu que não se extrai da hipótese legal (art. 11 da Lei 9.779/99) o direito ao creditamento quando o produto final for imune ou não tributado, mas apenas quando isento ou tributado à alíquota zero. Ao final, concluiu pelo não provimento da apelação da contribuinte.

4. O art. 11 da Lei 9.779/99 prevê duas hipóteses para o creditamento do IPI: quando o produto final for isento ou tributado à alíquota zero. Os casos de não-tributação e imunidade estão fora do alcance da norma, sendo vedada a sua interpretação extensiva.

5. O princípio da legalidade, insculpido no texto constitucional, exalta que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II). No campo tributário significa que nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem que o seja por lei (art. 150, I, CF/88 e 97 do CTN). É o princípio da legalidade estrita. Igual pensamento pode ser atribuído a benefício concedido ao contribuinte, como no presente caso. Não estando inscrito na regra beneficiadora que na saída dos produtos não-tributados ou imunes podem ser aproveitados os créditos de IPI recolhidos na etapa antecessora, não se reconhece o direito do contribuinte nesse aspecto, sob pena de ser atribuída eficácia extensiva ao comando legal.

6. O direito tributário, dado o seu caráter excepcional, porque consiste em ingerência no patrimônio do contribuinte, não pode ter seu campo de aplicação estendido, pois todo o processo de interpretação e integração da norma tem seus limites fixados pela legalidade.

7. A interpretação extensiva não pode ser empregada porquanto destina-se a permitir a aplicação de uma norma a circunstâncias, fatos e situações que não estão previstos, por entender que a lei teria dito menos do que gostaria. **A hipótese dos autos, quanto à pretensão relativa ao aproveitamento de créditos de IPI em relação a produtos finais não-tributados ou imunes, está fora do alcance expresso da lei regedora, não se podendo concluir que o legislador a tenha querido contemplar.**

8. A questão relativa à ofensa ao art. 49 do CTN, referente ao direito de aproveitamento integral dos créditos de IPI, conforme defendido pela empresa, não fica dissociada do exame do princípio da não-cumulatividade (art. 153, IV, § 3º da CF/88), impedindo o seu exame nesta via excepcional.

9. Considerando o pedido do mandamus e o teor do art. 11 da Lei 9.779/99, tem-se a possibilidade de se reconhecer o direito da contribuinte ao aproveitamento de créditos de IPI gerados a partir da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. Observando-se a data da impetração (08/01/2004) e a prescrição quinquenal (aplicação do Decreto 20.910/32), poderão ser aproveitados os créditos adquiridos desde a data de 08/01/1999.

10. Os posicionamentos do STJ e do STF alinham-se no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI. É reconhecida somente quando o aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco, o que se verifica no caso dos autos. Deve ser determinada, portanto, a incidência da Taxa Selic, que engloba atualização monetária e juros, sobre os créditos da recorrente que não puderam ser aproveitados oportunamente.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para reconhecer, tão-somente, o direito da contribuinte à utilização dos créditos de IPI adquiridos entre 08/01/1999 e 08/01/2004 em razão da industrialização de

produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero.” (Data do Julgamento 08/04/08 – Grifos nossos)

Em consonância com a jurisprudência supracitada este E. Conselho Administrativo editou Súmula no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 20: Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

Por todo exposto, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO