



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

**Processo n°** 10907.002132/2004-58  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-002.584 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de abril de 2014  
**Matéria** IPI - RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO  
**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

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.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto, Fabiola Cassiano Keramidas e Alexandre Gomes, que davam provimento parcial ao recurso.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 17/06/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Paulo Guilherme Déroulède, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), correspondente às contribuições para o PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, das matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, energia elétrica e combustíveis, utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação, relativo ao 2º trimestre de 2002.

Após a realização das verificações fiscais pertinentes, a DRF em Paranaguá - PR indeferiu o pedido da recorrente, nos termos do Despacho Decisório nº 76, de 20/03/2006 (fls. 115/122), pelas seguintes razões:

1- existência de produtos exportados não tributados pelo IPI - notação NT na TIPI

2- existência de produtos exportados que não foram fabricados pela recorrente (revenda de mercadorias); e

3- não compõe a receita de exportação o valor dos produtos vendidos para empresa que não possui o Certificado de Registro Especial, emitido pelo DECEX/RFB e previsto no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72. A ENCOMIND AGRO INDUSTRIAL S/A não é empresa comercial exportadora.

Embora não tenha realizado auditoria dos custos incorridos no processo produtivo, a autoridade da RFB discorreu sobre os custos passíveis de gerar crédito presumido do IPI para concluir que nas aquisições de pessoas físicas e cooperativas não há direito ao crédito presumido de IPI relativo ao PIS e à Cofins na exportação.

Não se conformando com a decisão acima, a empresa interessada ingressou com manifestação de inconformidade, cujas alegações estão resumidas no relatório do acórdão recorrido nos seguintes termos:

*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 nºs 23/97 e 103/97 e o Parecer PGFN/CAT/nº 3.092/2002 face às disposições da Medida Provisória nº 948/95 e suas reedições, e da Lei nº 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*

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto - SP indeferiu a solicitação da recorrente, nos termos do Acórdão nº 14-21.000, de 15/10/2008, cuja ementa abaixo transcrevo:

*CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS DE PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS E EMPRESAS COMERCIAIS.*

*O valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, cooperativas e afins, não contribuintes do PIS/Pasep' e da Cofins, não se inclui na base de cálculo do crédito presumido do IPI. Também não integra a base de cálculo, o valor dos produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo exportador.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. PRODUTO NT.*

*A exportação de produtos NT não gera direito ao crédito presumido do IPI, instituído para ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins. Não se consideram produtores, para efeitos fiscais, os estabelecimentos que confeccionam mercadorias constantes da TIPI com a notação NT.*

Desta decisão a empresa interessada tomou ciência no dia 21/11/2008, conforme AR de fl. 246, e, no dia 22/12/2008, ingressou com Recurso Voluntário, no qual renova os argumentos da manifestação de inconformidade de que, preliminarmente, ao caso concreto não se aplica o Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, e a IN nº 313, de 03/04/2003, porque foram editadas em datas posteriores ao período de apuração deste processo, ou seja, o segundo trimestre de 2002.

Quanto ao mérito, alega que padecem de ilegalidade, encontrando-se também eivadas do vício de inconstitucionalidade, as restrições criadas pelas Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 e o Parecer PGFN/CAT/nº 3.092/2002, 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, igualmente à soja, não pode uma mera classificação como produto NT, 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.

Ao final, a recorrente pede provimento do seu recurso voluntário para reconhecer integralmente seu pedido de ressarcimento de IPI, com a devida atualização monetária pela Selic.

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído.

É o relatório do essencial.

### Voto

Conselheiro Walber José da Silva, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais de admissibilidade. Dele conheço.

Como relatado, o pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI da recorrente foi indeferido pela autoridade da RFB porque a empresa efetuou a exportação de produtos NT e de produto industrializado adquirido no mercado interno e, ainda, considerou receita de exportação o valor das vendas, com o fim específico de exportação, efetuadas à empresa que não possui o Certificado de Registro Especial, emitido pelo DECEX/RFB e previsto no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72 (*trading company*).

Embora não tenha realizado auditoria de custos, a autoridade da RFB discorreu sobre a inexistência de direito ao crédito presumido de IPI nas aquisições feitas junto à cooperativas e a pessoas físicas, todas não contribuintes do PIS e da Cofins.

A empresa recorrente contesta a decisão da RFB que desconsiderou, no cálculo do crédito presumido do IPI, o valor da receita de exportação de produto NT e o valor da exportação de produto tributado pelo IPI adquirido no mercado interno e o direito ao crédito nas aquisições feitas junto a pessoas físicas e cooperativas.

Também levanta a preliminar de não aplicação do Decreto nº 4.544/02 e da IN 313/03, por serem posteriores ao período de apuração deste processo.

Não merece guarida o argumento levantado preliminarmente pela recorrente porque o Decreto nº 4.544/02 aprovou o novo Regulamento do IPI (RIPI/02), em substituição ao aprovado pelo Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98), sem, contudo, alterar o fundamento legal dos dispositivos do RIPI/02, citados pela autoridade da RFB, que já vigiam antes da consolidação da legislação do IPI, aprovada pela Decreto nº 4.544/02.

Por sua vez, a IN nº 313/03 regulamentava a apuração do crédito presumido do IPI e sucedeu as IN nº 23/97 e 36/97, e, no meu entender, não alterou o alcance das disposições legais que regulamenta. Esta IN não criou fato novo porque os estabelecimentos não contribuintes do IPI nunca foram beneficiários do crédito presumido deste imposto. Portanto, por ter melhor explicitado fato já previsto na legislação, pode a norma ser aplicada retroativamente, a teor do art. 106, inciso I, do CTN.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório, suscitada pela recorrente.

A matéria de mérito a ser tratada neste recurso consiste, basicamente, em se determinar se os produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI (TIPI) com a notação NT (Não Tributado) ensejam aos seus produtores o direito à fruição do benefício instituído pela Lei nº 9363/96, ou seja, o crédito presumido do IPI, e, também, o direito ao crédito nas aquisições feitas de pessoas físicas e cooperativas.

É pacífico neste CARF o entendimento de que os estabelecimentos das empresas que fabricam produtos classificados na TIPI como "NT" não são, pela legislação do IPI, estabelecimentos industriais e, portanto, não estão incluídos no campo de incidência desse imposto, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 2º e o art. 8º, ambos do RIPI (Decreto nº 2.637/98 ou Decreto nº 4.544/02). Consequentemente, não há direito a crédito básico nas aquisições de insumos aplicados em sua fabricação, conforme Súmula CARF nº 20, abaixo reproduzida.

*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.*

Este entendimento resulta do fato de que, por autorização constitucional (art. 146, III, "a" da CF/88), o contribuinte e o campo de incidência do IPI são definidos pelo CTN e, por este, os produtos não tributados sequer estão incluídos na esfera de incidência original do imposto, não podendo a receita de exportação e os insumos usados na sua produção serem considerados no cálculo do crédito presumido do IPI. Portanto, coerente foi o entendimento da CSRF que, ao julgar esta matéria, assim decidiu:

*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.*

*Recurso Especial do Procurador Provido*

**(Processo nº 10680.008202/00-33; Recurso nº 202-125.686 Especial do Procurador; e Acórdão nº 02-02.805, de 15/10/2007).**

Por ser pertinente, reproduzo e adoto os fundamentos do voto condutor do referido acórdão da CSRF, que diz:

*“Em relação à matéria, adoto os fundamentos do voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, proferido no julgamento do recurso voluntário ri 2 125.689, 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 trazido 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.”*

O mesmo raciocínio aplica-se às mercadorias revendidas pela recorrente para o exterior (Máquinas Agrícolas). As empresas que se dedicam à atividade comercial não são contribuintes do IPI e, portanto, sobre a receita da atividade de revenda de mercadorias para o exterior não há que se falar em crédito presumido do IPI.

Quanto ao hipotético direito ao crédito presumido nas aquisições de insumos junto à pessoas físicas e cooperativas, ao julgar o RESP nº 993164 pela sistemática do recurso repetitivo (art. 543-C do CPC), o STJ concluiu pela ilegalidade da Instrução Normativa SRF 23/97, por ter extrapolado os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/Pasep e pela COFINS.

Considerando que as decisões proferidas pelo STJ em recursos repetitivos são de aplicação obrigatória por este Colegiado (art. 62-A do RICARF), deve-se concluir que, **se houvesse receita de exportação de produtos sujeitos à incidência do IPI**, ainda que de alíquota zero ou isento, a recorrente poderia incluir o valor das aquisições de pessoas físicas no cálculo do crédito presumido do IPI.

Diante da inexistência do direito material ao ressarcimento de crédito presumido de IPI, desnecessário abordar e discutir aqui a questão relativa à incidência de juros Selic, incluída pela recorrente, em razão de que o acessório segue o principal em sua natureza e destino.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999<sup>1</sup>, adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância.

Por tais razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Processo nº 10907.002132/2004-58  
Acórdão n.º **3302-002.584**

**S3-C3T2**  
Fl. 9

---

CÓPIA