



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

Processo nº	10945.001317/2008-12
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-005.312 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	20 de março de 2018
Matéria	CRÉDITO PRESUMIDO IPI
Recorrente	AB COMÉRCIO DE INSUMOS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

PRELIMINAR. LEGALIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS DO PROCESSO. NÃO CONFIGURADA AS HIPÓTESES PREVISTAS NO DECRETO 70.235/72. APRESENTAÇÃO DE PROVAS COMPLEMENTARES E PEDIDO DE DILIGÊNCIA NEGADOS.

Todos os atos administrativos praticados no decorrer do processo, inquinados de forma genérica de ilegais pela recorrente, observaram estritamente todos os mandamentos legais. Nenhuma das hipóteses permissivas trazidas pelo Decreto 70.235/72 para a produção de provas complementares e diligências foram verificadas no processo administrativo.

CRÉDITO PRESUMIDO IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO (NT). O direito ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 10.276/2001, condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, não estando, por conseguinte, alcançados pelo benefício, os produtos não tributados (NT), conforme entendimento pacífico consubstanciado na Súmula CARF nº 20.

CRÉDITO PRESUMIDO. VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS.

Não geram direito ao crédito presumido de IPI, a venda para empresas comerciais exportadoras quando não comprovada a saída dos produtos com o fim específico de exportação nos termos da legislação do IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. EMPRESA PRODUTORA-EXPORTADORA

A simples revenda para o exterior de mercadorias adquiridas de terceiros sem sofre qualquer processo de industrialização, não está contemplada no incentivo fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. IMPOSSIBILIDADE. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA.

Incabível o cálculo do crédito presumido de IPI sobre mercadorias não consumidas no processo produtivo por vedação à teleologia da norma.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. IMPOSSIBILIDADE. AQUISIÇÃO MATÉRIA-PRIMA. PRODUTOR PESSOA FÍSICA.

Em que pese ter o Resp 993.164/MG reconhecido o direito ao crédito presumido de IPI, decorrente da aquisição de matéria-prima de produtores rurais, pessoas físicas, os demais requisitos necessários para a obtenção do incentivo fiscal, não restaram comprovados.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. ÓBICE. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. NÃO COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA. TAXA SELIC.

Em que pese o entendimento do Resp 993.164/MG, julgado sob o regime de repetitivo, de que a oposição de ato estatal, autoriza a incidência da aplicação da Taxa SELIC na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco, tal impedimento não restou configurado.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE NORMA TRIBUTÁRIA.

Em sede administrativa, não se julgam arguições de constitucionalidade e ilegalidade da legislação. Trata-se, na verdade, de entendimento há tempo consagrado no âmbito dos tribunais administrativos, conforme se depreende da Súmula CARF nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Paulo Guilherme Deroulede - Presidente.

José Renato Pereira de Deus - Relator.

EDITADO EM: 04/04/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, José Renato Pereira de Deus, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Diego Weis Junior, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de verificação de direito ao tomada de crédito objeto de pedido de resarcimento de crédito presumido de IPI, relativo ao período de apuração de 01/10/2002 a 30/06/2002.

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma completa, adoto o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcreto:

"Trata-se de manifestação de inconformidade, apresentada pela requerente, ante Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Foz do Iguaçu, que indeferiu o pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI de que tratam as Leis nº 9.363/96 e nº 10.276/01, referente ao 2º trimestre de 2002, no montante de R\$ 1.839.260,92.

De acordo com o Despacho Decisório de fls. 1.065/1.101, o pedido foi totalmente indeferido, em síntese, pelo fato da empresa não fazer jus a crédito algum solicitado, seja por beneficiar produtos não tributados - NT (itens 23 a 30), seja por emitir notas fiscais com destino à exportação com CFOP com natureza de revenda (item 31) ou venda no mercado interno (item 32), ou ainda por adquirir mercadoria de pessoa física (itens 33 a 41) e, por fim, por descharacterizar por completo o fim específico de exportação (itens 42 a 59).

Regularmente científica da decisão administrativa, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 1.104/1.145, alegando, em síntese, que:

- a) Na lei inexiste previsão que diga que o benefício é concedido ao produto classificado numa ou noutra posição da TIPI; ou que o produto deve ser tributado ou não tributado pelo IPI, PIS/PASEP ou COFINS; se trata ou não de contribuinte do IPI, se trata de produto industrializado, ou ainda, de as, aquisições de pessoas físicas ou de cooperativas não ensejam direito ao crédito;*
- b) Instruções Normativas são normas complementares das Leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar texto das normas que complementam. As leis são claras e em nenhuma delas há qualquer artigo que estabeleça qualquer condição em relação à origem dos insumos aplicados às mercadorias exportadas e tampouco em relação à incidência ou não de IPI;*
- c) A empresa satisfaz os requisitos necessários definidos na Lei nº 9.363/96 e nº 10.276/01, ou seja, é produtora e exportadora de mercadorias nacionais;*
- d) Os créditos que vierem a ser identificados e ressarcidos deverão ser corrigidos, mediante a aplicação da taxa SELIC, a partir do mês subsequente a cada período de apuração do crédito;*
- e) Para corroborar com a posição da empresa, apresenta diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes acerca da matéria em discussão, além de vasta doutrina e julgados que cita.*

Por fim, protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela juntada ulterior de novos documentos, ou se necessário for, sejam baixados os autos em diligência.

(..)".

O Acórdão 14-25.694, da 2^a Turma da DRJ/RPO, Sessão de 12 de agosto de 2009, do qual foi extraído o relatório alhures transcrito, por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação contida na manifestação de inconformidade, não reconhecendo o crédito pleiteado, recebendo a seguinte ementa:

Assunto: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. 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.

CRÉDITO PRESUMIDO. VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS.

Não geram direito ao crédito presumido, as vendas para empresas comerciais exportadoras quando não restar comprovada a saída dos produtos com o fim específico de exportação nos termos da legislação do IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. EMPRESA PRODUTORA - EXPORTADORA.

A simples revenda para o exterior de mercadorias adquiridas de terceiros, sem sofrer qualquer processo de industrialização, não está contemplada no incentivo fiscal.

CREDITO PRESUMIDO. BASE DE CALCULO. 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.

CREDITO PRESUMIDO. JUROS PELA TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

ILEGALIDADE DE ATOS NORMATIVOS.

A autoridade administrativa é incompetente para se manifestar acerca de suscitada ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.-

Sob pena de preclusão temporal, o momento processual para o oferecimento da impugnação, ou da manifestação de inconformidade, e o marco para apresentação de provas e alegações com o condão de modificar, impedir ou extinguir a pretensão fiscal, consideradas as exceções previstas no estatuto processual tributário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado o ônus da prova dos fatos constitutivo do direito que pleiteia.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido"

Valendo-se do direito que lhe é facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a contribuinte manejou Recurso Voluntário, onde repisou os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator:

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Ao contrário das conclusões apresentadas pela contribuinte, entendo que todo o processo poderia ser resumido quanto a impossibilidade de apropriação de crédito de produtos não-tributados (NT), pois não havendo crédito, não haveria de se falar, por exemplo, da possibilidade de apropriação de créditos advindos da operação de aquisição de matéria-prima de pessoa física.

No entanto, passa-se a cuidar de cada um dos argumentos trazidos nas informações fiscais, acórdão e peças de defesa.

I - PRELIMINARMENTE

Quanto as alegações de ilegalidades dos atos administrativos realizados no âmbito do presente processo administrativo, com base em interpretações doutrinária e decisões sem eficácia *erga omnes*,vê-se que não há razão às alegações da recorrente.

Todos os atos praticados que deram ensejo ao presente processo, bem como aqueles que foram desenvolvidos nos decorrer deste, respeitaram estritamente o que é determinado pela legislação que trata da matéria, não estabelecendo qualquer benefício ou penalidade que não estivesse no dispositivo na norma.

A mesma sorte tem a decisão de se negar a apresentação de eventuais provas complementares e pedido de diligência, vale dizer, foram tomadas nos estrito cumprimento do que determina a legislação processual administrativa.

Com efeito, o art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto 70.235/72, tratam de forma expressa sobre a produção de provas no processo administrativo tributário, observe-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos;*

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior

Conforme podemos observar da instrução do presente processo, nenhuma das hipóteses trazidas pelo mencionado dispositivo foi observada, razão pela qual acertada a decisão de se negar a juntada posterior de documentos.

Já no que concerne ao pedido de diligência, o mesmo Decreto acima mencionado, agora em seus arts. 18 e 28, estabelece que:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Novamente acertada a decisão quanto ao indeferimento do pedido de diligência formulado pela contribuinte recorrente.

Pelo que se pode apurar do caderno processual, foram realizadas diligências *in loco* ao estabelecimento da recorrente, que serviram para verificar, na prática, a forma como é desempenhada a atividade da empresa. Vale dizer, apurou-se todo o processo de exportação

praticado pela contribuinte recorrente, ação que levou à produção de mapas detalhados de todo o caminho percorrido pela mercadoria para a exportação.

II - DO MÉRITO

II.1 - Crédito Presumido IPI. Exportação De Produto Não Tributado (NT).

A matéria aqui debatida já foi objeto de discussão neste Colegiado quando da análise do processo nº 10880.970247/2011-41, que originou o Acórdão nº 3302.004.637, oportunidade em que decidiu-se à unanimidade pela impossibilidade de o contribuinte aproveitar-se de suposto crédito advindo das operações de exportação realizadas com produtos não tributados (NT).

Corroborando o entendimento expresso no acórdão acima referido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em diversas ocasiões, vem pacificando a controvérsia, estabelecendo que a exportação de produtos NT, situados fora o campo de incidência do imposto, não gera direito ao aproveitamento do crédito presumido de IPI.

Como razão de decidir, nos termos do § 3º do art. 50, da Lei nº 9.784/99, tomo de empréstimo os excertos lançados no Acórdão nº 9303-005.170, de lavra do I. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, como se segue:

"O recurso interposto pelo contribuinte é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A matéria objeto da divergência apontada pelo sujeito passivo diz respeito à questão do direito ou não ao crédito presumido de IPI, como forma de ressarcimento do PIS e da COFINS nas exportações de produtos que constam da TIPI com a notação NT (não tributados). Realmente é uma matéria divergente como demonstrou o contribuinte em seu Recurso Especial. Assim, conheço o recurso e passo a análise do mérito.

Visando incentivar as exportações de produtos industrializados, de alto valor agregado, a União criou o crédito presumido de IPI como uma forma de ressarcimento das contribuições sociais do PIS e COFINS, incidentes sobre as aquisições, no mercado interno (nacionais), de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo de bens exportados.

Tal crédito presumido foi criado pela Lei 9.363/96, que adveio da MP 948/95 e reedições. Para o cumprimento do objetivo a lei criou o ressarcimento ao produtor e exportador do pagamento das contribuições PIS e COFINS, incidentes no processo de produção da mercadoria a ser exportada.

Tal discussão tem resultado em interpretações divergentes no Poder Judiciário e no próprio CARF. A depender das composições dos tribunais, tanto administrativos quanto judiciais, o resultado dos julgamentos tem dado soluções divergentes, ora permitindo, ora negando, o direito ao creditamento previsto na referida lei. Isso causa uma insegurança jurídica nos contribuintes. Já é hora de tentar

pacificar a questão, mesmo sabendo que não é uma tarefa fácil. Até porque os nossos tribunais superiores ainda não se manifestaram a respeito.

Porém já percebemos uma certa tendência dos Tribunais Regionais Federais de negar o aproveitamento do créditos nos casos em que as mercadorias exportação não são consideradas industrializadas (NT).

Podemos citar como exemplos de decisões que negaram o aproveitamento do crédito: TRF da 3^a Região, Apelação em MS 309.564/MS, Processo 2005.61.00.0013479, Rel. Juiz convocado Dês. Federal Roberto Jeucken, 3^a T., julg. 04/12/2008, DJ 20/01/2009.

Apelação cível 1.245.945/MS, processo 1999.61.00.0019753, Rel. dês. Federal Cecília Marcondes, 3^a T., julg. 27/11/2008, DJ 09/12/2008.

TRF da 5^a Região, AMS 89.109/PE, Processo 000236988.2003.4.058308, Rel. Des. Federal Francisco Barros Dias, 2^a T., julg. 18/08/2009, DJ, 11/09/2009.

Apelação em MS93782/PE, Processo 000992245.2005.4.05.8300/03, Rel. Des. Federal Rivaldo Costa, 3^a T., DJ 28/08/2007.

Como já dissemos, os Tribunais Superiores ainda não se manifestaram diretamente sobre o tema.

Para continuarmos a discorrer sobre o tema, é essencial ao deslinde da demanda, determinar se os produtos com a classificação "NT" na TIPI, que trata de produtos em que não há a incidência do IPI, por não serem industrializados e, portanto, não estarem no campo de incidência do imposto, podem se caracterizar como produtos originários de empresa produtora e exportadora descrita no art. 1º da Lei 9.363/96, transscrito abaixo.

A lei, muita das vezes, apesar de não ser o meio ideal, deve dar definições aos institutos. Tal conduta do legislador serve para dar contornos precisos a alguns termos usados, como por exemplo o conceito de produto industrializado. A lei assim o faz. E mais. A Legislação complementar é de suma importância, quando traz a tabela TIPI com informações de quais produtos seriam NT e que tais produtos estariam forma do campo de incidência do IPI, não sendo considerados, portanto, produtos industrializados.

O benefício fiscal chamado "Crédito Presumido de IPI Exportações" consiste em um crédito adicional de IPI para sociedades industriais que diretamente ou indiretamente exportam seus produtos industrializados ao mercado internacional. Tem como objetivo principal desonerar a cadeia produtiva dos produtos a serem exportados do custo econômico da COFINS e do PIS, conforme podemos notar pelo texto do art. 1º da Lei 9.363/96:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento 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".

Considerando-se, então, que o artigo 1º da Lei 9.363/96 autoriza a fruição do benefício do crédito presumido do IPI às empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições — ser produtora e ser exportadora —, não resta dúvida quanto à total impossibilidade de existência e aproveitamento de crédito do IPI para os estabelecimentos cujos produtos fabricados são classificados como NT na TIPI. Isso porque os estabelecimentos que produzem mercadorias NT não são considerados como produtor, para efeitos da legislação fiscal. Com efeito, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como produtora, ela não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições imposta pelo benefício em análise, qual seja, o de ser produtora. Esta condição está intimamente relacionada à própria natureza do crédito presumido. Ser industrializado o produto exportado é característica essencial da finalidade da lei: estímulo às empresas para que destinem seus produtos com maior valor agregado à exportação, melhorando nossa balança comercial e reduzindo a taxa de desemprego.

São justamente os produtos industrializados que agregam mais fatores de produção, sobretudo mão-de-obra.

São eles que possuem cadeia produtiva mais extensa e, portanto, de maior influência para o desenvolvimento econômico.

Não é a exportação de produtos primários que se procurou estimular, já que esta sempre foi avoação do país ao longo de toda a sua história.

Com efeito, cabe aos intérpretes das leis trazer o real e correto significado das normas nela contidas. Se a norma é dúbia cabe aos operadores do direito a sua correta interpretação, conforme as técnicas da ciência da Hermenêutica Jurídica, e não fazer a interpretação de modo aleatório e intuitivo.

Nem mesmo uma interpretação literal do art. 1º da referida lei poderia levar a concluir que a empresa produtora e exportadora também abarcaria aquelas que não são contribuintes do imposto. Porém, como já dito, esse seria o pretenso resultado de uma interpretação meramente literal. Esse tipo de análise somente pode ser feito quando a lei expressamente determinar. Pelo contrário, qualquer tipo de interpretação nos levaria ao mesmo resultado, como acontece com os textos legais bem elaborados.

Deve, neste caso, fazer uma interpretação sistemática, que consiste em harmonizar a presente norma de um modo contextualizado com todo o texto da mesma lei e com o arcabouço legal pátrio, principalmente na área tributária.

Teremos de fazer a nossa análise em conjunto com toda a legislação que rege o IPI. Em um estudo da lei incentivadora, nos artigos posteriores ao 1º, o legislador já deixa mais claro que a delimitação do benefício se daria somente em relação aos produtos industrializados. Isso nos remete à matriz legal do IPI.

A Lei nº 4.502/64 é muito precisa na definição do que seja estabelecimento produtor quando preceitua em ser art. 3º que "considera-se estabelecimento produtos todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto". Assim fica claro que tanto na acepção econômica quanto jurídica, não há como se enquadrar empresas não sujeitas ao IPI como estabelecimento industrial ou estabelecimento produtor.

É pacífico que os produtos classificados na TIPI como "NT" não estão incluídos no campo de incidência do IPI, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 2º do RIPI 98.

(Decreto 2.637, de 25.06.98).

"Art. 2º 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)"

Logo, quem produz esses produtos, ainda que sob uma das operações de industrialização previstas no artigo 4º do Regulamento do IPI não é considerado, à luz da legislação de regência desse imposto, como estabelecimento produtor ou industrial, de acordo com o artigo 8º do RIP1/98, que prescreve:

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Estabelecimento produtor ou industrial é aquele que executa qualquer das operações definidas na legislação do imposto como de industrialização; da qual, cumulativamente, resulte um produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

Ora, de fato, seu beneficiário necessariamente deve produzir industrializados sujeitos à incidência do PI e exportá-los, diretamente ou através de empresa comercial exportadora, para que lhe seja reconhecido o direito ao crédito presumido, conforme a sistemática instituída pela Lei nº 9.363/96.

Se o benefício fosse estendido a todas as empresas produtoras exportadoras, sem a delimitação de ser contribuinte do imposto algumas questões ficariam sem uma solução prevista na lei, como por exemplo, como se daria a escrituração dos créditos para a futura compensação? Não existe previsão de livro registro de apuração do IPI para não contribuintes. Todos sabemos que a

apuração do imposto a pagar ou dos créditos devem ser escriturados no referido livro.

Ademais a lei não contém palavra inúteis. Se fosse para abarcar os exportadores que não fossem produtores porque a lei traria a expressão "produtora e exportadora". Bastaria o uso da palavra "exportadora".

Está claro, dessa forma, que há que se interpretar a linguagem legislativa contida no art. 1º da Lei 9.363/96 e cabe a nós, desse tribunal administrativo, elucidar e resolver o presente caso concreto ora apresentado a essa corte. É da interpretação que cuida a hermenêutica jurídica.

Primeiramente cabe esclarecer o conceito de hermenêutica "que provém do latim hermenêutica (que interpreta ou explica), é empregado na técnica jurídica para assinalar o meio ou modo por que se devem interpretar as leis. a fim de que se tenha delas o exato ou o melhor sentido. Na hermenêutica jurídica, assim, estão encerrados todos os princípios e regras que devam ser judiciosamente utilizados para a interpretação do texto legal. E esta interpretação não se restringe ao esclarecimento de pontos obscuros, mas toda elucidação a respeito da exata compreensão da regra jurídica a ser aplicada aos fatos concretos.

É o que faz a hermenêutica jurídica, interpreta as leis. Deixo claro também que não se trata de lacuna na lei. Caso assim fosse, teríamos que fazer uma integração legislativa e não a interpretação. Mais abaixo deixaremos claro que mesmo àqueles que consideram que a lei é omissa e que há que se fazer a integração, também chegaremos à mesma conclusão: A exportação de produtos NT não gera direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI, lei nº 9.369/96, por não estarem os produtos dentro do campo de incidência do imposto.

Podemos concluir que tanto em uma análise econômica quanto jurídica não há como se interpretar o art. 1º da Lei 9.363/96, aponto de considerar que a empresa produtora e exportadora ali mencionada abarcaria até mesmo àquelas não contribuintes do IPI, ou seja, somente os estabelecimentos industriais é que podem compensar os créditos presumidos de IPI nos casos de exportação.

Economicamente falando, não há porque se incentivar, com desoneração tributária, a produção de produtos não industrializados, como por exemplo, as commodities, pois todos sabem que o Brasil tem expertise nesta área, sendo um dos maiores exportadores mundiais.

Em se tratando de uma interpretação meramente jurídica, se fosse a intenção do legislador, a lei teria de ser muito clara, e não deixar nenhuma margem de dúvida quanto à extensão do benefício, conforme preceitua o CTN e várias outras leis tributárias e financeiras.

Além do mais a lei que trata de qualquer tipo de exoneração tributária deve ter a sua interpretação restritiva, para abranger somente os casos expressamente permitidos.

E necessária a autorização legislativa para a concessão do benefício em face do princípio da legalidade.

Como se sabe, o Princípio Constitucional da Legalidade impõe como dever aos agentes públicos que não somente proceda em consonância com as leis, mas também que somente atue quando autorizado pelo ordenamento jurídico. Melhor dizendo, não tem a liberdade de fazer o que lhe convém apenas pela ausência de norma proibitiva, mas somente fazer o que a lei autoriza ou determina.

O princípio da legalidade vale tanto para a exação quanto para a isenção. Sabemos que o crédito presumido é um tipo de isenção parcial.

É indiscutível que a lei que trata de isenção deve descrever, pormenorizadamente, todos os elementos da norma jurídica tributária. A descrição deve ser exaustiva para a própria segurança jurídica dos contribuintes. Não pode haver subjetivismos ou interpretações não jurídicas.

O art. 1º da lei isentiva faz exatamente isso. Descreve minuciosamente os contornos de quem tem o direito ao crédito presumido para evitar que o intérprete ou aplicador da lei tenha entendimentos contraditórios, gerando incerteza e insegurança para o contribuinte.

Com efeito não há outra conclusão que não a constatação que 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 utilizados na **industrialização** de bens destinados à exportação.

Para corroborar e elucidar todo o exposto, por ser de uma precisão ímpar trago o Presidente Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nº 202.16.066:

"A questão envolvendo o direito de crédito presumido de IPI no tocante às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados na confecção de produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI com a notação NT (Não Tributado) destinados à exportação, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.

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. 2º 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 2.508/16, 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.

Diane 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".

Também, colaciono parte do voto do Conselheiro Gilson Rosemburg Filho, em voto recentemente proferido neste plenário:

Por outra parte, é cediço que os produtos classificados na TIPI como "NT" não estão incluídos no campo de incidência do IPI. Logo, quem fabrica tais produtos, mesmo sob uma das operações de industrialização previstas no Regulamento do IPI (no caso, as operações dispostas no art. 3º, caput e incisos, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/1982 RIPI/82), não é considerado, à luz da legislação de regência desse imposto, como estabelecimento industrial. Isso porque, de acordo como o art. 8º do RIPI/82 (abaixo transcrito), estabelecimento industrial é o que industrializa produtos sujeitos à incidência do IPI, ou seja, é aquele estabelecimento que executa qualquer das operações definidas na legislação do imposto como "de industrialização", da qual cumulativamente, resulte um produto "tributado", ainda que de alíquota zero ou isento. Ao contrário, não é estabelecimento industrial para fins de IPI aquele que elabora produtos classificados na TIPI como não-tributado (NT), bem como quem realiza operação excluída do conceito de industrialização dado pelo RIPI.

"Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no artigo 3º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, art 3º)."

Neste diapasão, Raimundo Clóvis do Valle Cabral em "Tudo sobre o IPI, 4ª edição, São Paulo, Ed. Aduaneiras, págs. 54/55 e 57, assim assevera:

"Estabelecimento Industrial é o que industrializa produtos sujeitos à incidência do imposto, ou seja, aquele que executa operações definidas na legislação do IPI como de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, o condicionamento/recondicionamento e renovação e recondicionamento) e da qual resulte um produto tributado, ainda que de alíquota zero, ou teto. Tem por base legal o artigo 3º da Lei nº 4.502, de 1964, alterado pelo artigo 12 do DL nº 34/66, que tem o seguinte texto:

Considera-se estabelecimento industrial todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto '(art. 8º).

As expressões 'fábrica' e 'fabricante' são equivalentes a 'estabelecimento industrial', como definido acima (art 487II).

Se o produto por ele industrializado corresponde uma alíquota positiva (diferente de zero) estará ele obrigado a destacar o imposto na nota fiscal emitida observando as demais obrigações concernentes à escrituração fiscal e ao recolhimento do imposto, assumindo o real papel de contribuinte – sujeito passivo de obrigação principal, salvo se optante pela inscrição no Simples (art 20I, 23II e 107).

Se o produto industrializado estiver sujeito à alíquota zero, ou for isento, embora não haja imposto a ser destacado nem recolhido, ele estará obrigado a emitir nota fiscal e proceder às demais obrigações relativas à escrituração fiscal prevista no Ripi, pois está definido como sujeito passivo de obrigações acessórias (art. 22).

Contrario sensu, chega-se à conclusão de não ser estabelecimento industrial, para fins do IPI, aquele que elabora produtos classificados na Tipi como NT (não-tributados), bem assim os resultantes de operações excluídas do conceito de industrialização pelo artigo 5º do RIPI. "

O texto reproduzido acima traduz a essência da expressão "NT" apostada na TIPI ao lado dos produtos excluídos do campo de incidência do IPI qual seja o estabelecimento que dá saída a produtos não-tributados, não se classifica, nessas operações, para fins de incidência do imposto, como estabelecimento industrial, ou seja, como contribuinte do IPI E o aproveitamento de créditos do IPI está intimamente ligado ao conceito do que seja estabelecimento industrial para a legislação desse imposto, no sentido de que não ser um estabelecimento de tal espécie implica o não reconhecimento da existência de créditos ou débitos de IPI impossibilitando o aproveitamento dos primeiros (dos créditos) ou o surgimento da obrigação tributária principal decorrente dos segundos (dos débitos).

Nessa linha, merece citar, especificamente no tocante ao crédito presumido do IPI objeto de análise no presente processo, o preceito do art 1º combinado com o do parágrafo único do art. 3º, ambos da Lei nº 9.363/96:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (...).

Art. 3º (...).

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação (...) do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento (...) dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, (...)."

Lógico que "produção" conforma-se na atividade do "produtor ". E, nos termos da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, matriz legal de grande parte da legislação do IPI, "estabelecimento produtor" é aquele que industrializa produtos sujeitos ao imposto.

Estabelece o art. 3º da aludida lei:

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

Considerando-se, então, que o art. 1º da Lei nº 9.363/96 autoriza a fruição do crédito presumido do IPI ao "estabelecimento produtor e exportador", e que o art. 3º da Lei 4.502/64 é a matriz do Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados, não resta dúvida quanto à total impossibilidade de existência e, consequentemente, de aproveitamento de crédito do IPI para os estabelecimentos cujos produtos fabricados são classificados como "NT" na TIPI.

Pelos fundamentos expostos, é possível arrolar as seguintes conclusões:

O estabelecimento industrial é aquele que industrializa produtos sujeitos à incidência do imposto, ou seja, aquele que executa as operações definidas na legislação do IPI como de industrialização e da qual resulta um produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

Portanto, os produtos exportados que não se encontram no campo de incidência do IPI, por constar da tabela como NT (não tributado), não geram crédito presumido de IPI:

A legislação que trata do específico benefício do crédito presumido do IPI determina que as "mercadorias" devam decorrer de "estabelecimento produtor", o qual, à luz da legislação do IPI, é somente o que industrializa produtos tributados por essa exação.

Assim não há que se falar em questões fáticas, mas meramente jurídicas. Por isso toda a análise se absteve de ilações de fato. mas argumentações meramente jurídicas, como aliás devem ser todas as questões trazidas a interpretação pelos tribunais..

Também não há discussão acerca de os produtos que não tributados – NT, estarem, ou não, no campo de incidência do IPI. Senão teríamos de fazer uma longa explanação sobre outros institutos tributários como isenção, imunidade, não incidência, lançamento, fato gerador, dentre outros.

Podemos concluir que tanto em uma análise econômica quanto jurídica não há como se interpretar o art. 1º da Lei 9.363/96, a ponto de considerar que a empresa produtora e exportadora ali mencionada abarcaria até mesmo àquelas não contribuintes do IPI, ou seja, somente os estabelecimentos industriais é que podem compensar os créditos presumidos de IPI nos casos de exportação.

Economicamente falando, não há porque se incentivar, com desoneração tributária, a produção de produtos não industrializados, como por exemplo, as commodities, pois todos sabem que o Brasil tem expertise nesta área, sendo um dos maiores exportadores mundiais.

Em se tratando de uma interpretação meramente jurídica, se fosse a intenção do legislador, a lei teria de ser muito clara, e não deixar nenhuma margem de dúvida quanto à extensão do benefício, conforme preceitua o CTN e várias outras leis tributárias e financeiras.

Dessa forma, o crédito presumido de IPI somente poderá ser resarcido 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 e COFINS, e utilizados na **industrialização** de bens destinados à exportação.

Mesmo para aqueles que entendem que existe omissão legal e que pretendem fazer a integração prevista no art. do CTN, In verbis:

Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a eqüidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A ordem de integração é obrigatória, como determina a Lei. Podemos usar a analogia com o caso dos créditos básicos e assim chegarmos à conclusão que não geram direito ao crédito a exportação de produtos NT. Neste caso existe até uma súmula do CARF:

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.

Porém podemos passar também para o segundo critério de integração. Trata-se de usarmos os princípios gerais de Direito Tributário. O princípio mais específico em relação ao IPI é o princípio constitucional da não cumulatividade do IPI, transscrito abaixo:

Art. 153, § 3º: "O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".

Fica claro aqui também que tem que haver tributo devido para que possamos aplicar o princípio. Se o produto final não é tributado, não há que se falar em aproveitamento de crédito. Obviamente a lei pode excepcionar e permitir o aproveitamento do crédito, já que não há óbice constitucional como ocorre com o ICMS. Mas, como dito acima a lei tem que ser clara ao permitir o creditamento nessas situações especiais o que não ocorre in casu.

O próprio TRF da 3^a Região tem exarado decisões que vedam o direito ao incentivo da lei 9.363 quando não há o recolhimento do IPI na cadeia de industrialização da mercadoria a ser exportada.

O Direito Pátrio não autoriza o aproveitamento do crédito presumido de IPI em relação a mercadorias exportadas que figurem como NT na tabela do IPI – TIPI.

Essa é a única conclusão juridicamente aceitável ao interpretarmos, por todas as técnicas existentes, os diplomas legais do crédito presumido – Lei 9.363/96, em cotejo com as demais legislações do IPI.

Aqueles que defendem que a lei instituidora do incentivo é lacunosa. podemos fazer a integração nos moldes permitidos pelo CTN e chegaremos à mesma conclusão acima exposta.

Diante de todo o exposto, voto dar provimento do Recurso Especial interposto pela PGFN."

Por todo o acima exposto, no meu sentir, é a providência acertada a manutenção das glosas dos créditos pretendidos pela contribuinte recorrente.

II.2 - Da aquisição de insumos de pessoas físicas, da venda para empresas comerciais exportadoras, da revenda de mercadorias e a atualização monetária dos créditos remanescentes

No que tange a aquisição de insumos de pessoas físicas, fato esse que lhe permitiria a tomada de créditos, em que pese a Jurisprudência atual do STJ, formada em sede de recurso repetitivo, garantir a obtenção de referido crédito, por todo o exposto acima quanto à impossibilidade de as atividades realizadas com produto no NT, entendo que se torna inócuo o debate, pois, como consignado, não existe crédito a ser apropriado.

No que tange às vendas realizadas para empresas comerciais exportadoras, conforme restou demonstrado, não logrou êxito a contribuinte recorrente em provar que tais vendas teriam sido realizadas com o fim específico de exportação, como determina a legislação pertinente ao assunto, vejamos:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n^{os} 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.

Assim, como a comprovação de que a operação teria sido realizada com o fim específico de exportação cabia exclusivamente à contribuinte, pois estamos diante de pedido de resarcimento, e nesses casos a prova é incumbência de quem requer o direito, não podem ser consideradas como receita de exportação utilizadas, se possível fosse, uma vez que

estamos diante de operações realizadas com produtos NT, na determinação do cálculo do crédito presumido de IPI.

A fiscalização excluiu do cálculo da receita de exportação, as quantias referentes a mercadorias exportadas pela recorrente, as quais haviam sido adquiridas de terceiros. A Recorrente alega que nesse caso as mercadorias teriam sido processadas anteriormente na empresa vendedora, sofrendo o processo de beneficiamento, fato que satisfaria as condições exigidas pela lei para a fruição do benefício.

Acertada mais uma vez a decisão. Ora, para poder gozar do benefício, a apuração da base de cálculo do crédito presumido, não podem ser incluídas as aquisições, mesmo que direcionadas para a exportação, de produtos para a revenda.

Por disposição legal há que se ter o emprego dos insumos adquiridos no processo de industrialização do produto a ser exportado, realizado pela própria produtora exportadora. Vale dizer, o benefício não alcança a aquisição de produtos já acabados com o fim de exportação.

Na mesma sorte caminha a alegação de que os créditos pleiteados deveriam ser corrigidos pela taxa Selic, em razão da suposta oposição ilegítima do Fisco quanto ao deferimento do pedido de compensação, uma vez que estamos diante, conforme demonstrado, de pedido que fundamentadamente foi legitimamente negado.

I.3 - Da Inconstitucionalidade e ilegalidade

No que tange a esse tópico a contribuinte recorrente, informa que buscou no processo administrativo a aplicação da lei, por entender que as INs restringiriam indevidamente o crédito que supostamente fazia jus.

Acrescente-se que no âmbito de Processo Administrativo Fiscal, em sede recursal, não se julgam argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação. Trata-se, na verdade, de entendimento há tempo consagrado no âmbito dos tribunais administrativos, já sumulada nesse conselho:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, o Regimento Interno do Carf, art. 62, veda ao conselheiro afastar a aplicação de Lei ou Decreto, conforme tenta impingir o recorrente.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Pois tais razões, não há como ser acatado o pleito da contribuinte recorrente quanto ao presente aspecto.

II - Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário interposto pela contribuinte, rejeitado a preliminar suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

José Renato Pereira de Deus - Relator.