



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

Processo nº 11610.021747/2002-18
Recurso nº 233.930 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-01.402 – 3ª Turma
Sessão de 04 de abril de 2011
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BERTIN LTDA.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS. O art. 1º da Lei nº 9.363/96 não exige para o gozo do incentivo que o produto exportado seja tributado pelo IPI ou que a empresa seja contribuinte do IPI. 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".

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. FRETES. VINCULAÇÃO AOS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. APROVEITAMENTO.

De se permitir na formação do cálculo presumido de IPI a inclusão dos gastos com fretes pagos e destacados nas notas fiscais por ocasião de insumos utilizados no processo produtivo.

TAXA SELIC SÚMULA nº 411STJ É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco. Rel. Min. Luiz Fux, em 25/11/2009.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo art.

543C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Relator), Rodrigo da Costa Pôssas e Henrique Pinheiro Torres, que davam provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do crédito presumido do IPI as exportações de produtos NT. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez López.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

Maria Teresa Martínez López - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Nanci Gama, Susy Gomes Hoffmann, Judith do Amaral Marcondes Armando, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Rodrigo da Costa Pôssas, Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez López, Rodrigo Cardozo Miranda, Antonio Carlos Atulim e Henrique Pinheiro Torres.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo Sujeito Passivo, fls. 585/597, contra decisão do acórdão nº 20401460, da Quarta Câmara do Segundo Conselho, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI n.º 9.363/96 e LEI n.º 10.276/2001. AQUISIÇÕES AONDE NÃO HAJA INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. Tendo a Lei n.º 9.363/96 instituído um benefício fiscal a determinados contribuintes, com conseqüente renúncia fiscal, deve ela ser interpretada restritivamente.

Assim, se a Lei dispõe que farão jus ao crédito presumido, com o ressarcimento das contribuições Cofins e PIS incidentes sobre as aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo, não há que se falar no favor fiscal quando não houver incidência das contribuições na última aquisição, como no caso de aquisições de pessoas físicas ou de cooperativas.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI N° 9.363/98. INCLUSÃO DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO. O valor do frete cobrado do adquirente e incluído no valor da nota fiscal de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, devem compor a base de cálculo do crédito presumido do PIS/Pasep/Cofins, nos termos do artigo 2º da Lei n° 9.363/98.

EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO "NT". O art. 1º da Lei n° 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e Cofins em favor de 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 uma espécie do gênero "mercadorias".

APLICAÇÃO TAXA SELIC . Não se revestindo a atualização monetária de nenhum plus, deve ser aplicada aos valores a serem ressarcidos a título de incentivo fiscal, sob pena de afrontar a própria lei instituidora do benefício, se este tiver seu valor corroído pelos efeitos da inflação. De outro turno, a não aplicação de qualquer índice para recompor o valor de compra da moeda revestese de verdadeiro enriquecimento ilícito da outra parte. Recurso parcialmente provido.

Em sua peça recursal, o recorrente alega que:

- 1) Não deve compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI o valor do frete cobrado pelo adquirente;*
- 2) Não há previsão legal para incidência de correção monetária sobre o crédito de IPI, uma vez que a Lei nº 9.250/96 somente prevê a atualização sobre os valores a compensar ou restituir oriundos de pagamentos indevidos, no que não se enquadrariam os créditos escriturais; e*
- 3) O exportador de produtos classificados na TIPI como " NT" não tem direito a crédito presumido do IPI, por não se enquadrar como produtor na legislação do IPI.*

O recurso teve seguimento nos termos do despacho de fl. 609.

O Sujeito Passivo apresentou contrarrazões às fls. 620/637.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

INCLUSÃO DOS CUSTOS COM FRETES NO CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

A Fazenda Nacional se insurge contra a possibilidade de inclusão dos valores referentes à prestação de serviços de transporte no cálculo do crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363/96.

O crédito presumido é uma forma de desoneração fiscal. São créditos que não estão relacionados com a operação direta do contribuinte. É uma ficção jurídica utilizada pelo legislador, cujo intuito é ressarcir o contribuinte do ônus arcado em operações anteriores.

O crédito presumido como ressarcimento do PIS e da Cofins foi regulamentado pela Lei nº 9.363/96. Tal benefício tinha como objetivo o fomento das atividades industriais relacionadas às exportações.

Trata-se de um crédito correspondente ao ressarcimento das ditas contribuições incidentes na aquisição, no mercado interno, dos principais insumos do contribuinte do IPI, a saber: matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Observe que os insumos tinham que ser utilizados no processo industrial das empresas relacionadas às atividades de exportação. Foi, então, estabelecido um percentual (que resulta da relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta) a incidir sobre os custos com matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no produto exportado, para a obtenção da base de cálculo do benefício. O crédito fiscal resultará da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo acima descrita.

Após essa breve digressão, retornando aos autos, o recorrente colima afastar os valores dos custos com fretes da base de cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.

Como dito alhures, a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante aplicação de um percentual sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. A pergunta evidente é onde se encaixam os fretes na sistemática da Lei nº 9.363/96. Respondo de forma simples, se o valor do frete for arcado pelo adquirente, fica embutido no custo da mercadoria e faz parte da base de cálculo do benefício. Contudo, se for custeado pelo fornecedor, o frete não poderá entrar no cálculo do benefício, pois não se subsumirá aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou de material de embalagem.

No caso em questão, o frete foi assumido pelo adquirente, conforme consta nos documentos aduzidos aos autos, de sorte que seu valor deverá compor a base de cálculo do benefício.

EXPORTAÇÃO de PRODUTOS “ NT” A discussão que devo travar diz respeito à questão do direito ou não a 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).

Visando incentivar as exportações de produtos industrializados, 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.

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 ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo ” .

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

Dessa forma, o 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, onerados pelo PIS e COFINS, e utilizados na **industrialização** de bens destinados à exportação.

Para melhor elucidar a questão, aduzo o voto do Ilustríssimo Presidente da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Doutor 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

confeção 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. 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 6 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 1.50816, 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” .

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, acondicionamento/reacondicionamento e

renovação/recondicionamento) e da qual resulte um produto tributado, ainda que de alíquota zero, ou isento. 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. 21).

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” aposta 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, conseqüentemente, 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:

a) 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;

b) 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.

Voltando ao caso concreto, a recorrente colima ter reconhecido o ressarcimento do IPI incidente sobre aquisições de materiais empregados na sua atividade econômica, na qual prepondera a produção, beneficiamento, acondicionamento e posterior comercialização de café de produto classificado na Tabela de Incidência do IPI – TIPI (Decreto nº 4.542/2002), como Não Tributado NT.

Em virtude das considerações feitas sobre a matéria, entendo que a recorrida não faz jus ao crédito pleiteado, tendo em vista que seu produto exportado a caracteriza como consumidor final e não como **empresa produtora**, pressuposto indispensável para a fruição do benefício em questão.

TAXA SELIC Essa matéria já foi objeto de vários acórdãos de minha lavra. Em todos eles, negava aplicação da referida taxa nos valores ressarcidos. Contudo, por força do art. 62A do Regimento Interno do CARF, sou obrigado a rever minha posição e decidir em sentido contrário.

Em recente decisão, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso representativo de controvérsia, confirmou a invalidade da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 23/97, e reconheceu o direito à correção dos créditos do IPI, no acórdão proferido no Recurso Especial nº 993.164MG, de 13/12/2010.

O voto condutor do acórdão assim se refere à matéria:

Com efeito, a oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural, (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 10358471RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 11501881SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

Com base nestes fatos, voto no sentido de admitir a incidência da taxa Selic no valor a ser ressarcimento de crédito presumido do IPI.

Ex positis, dou provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para glosar os valores dos insumos utilizados na fabricação de produtos classificados na TIPI como “ NT” , da base de cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.

É como voto.

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Voto Vencedor

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Redatora Designada

Ouso divergir do ilustre relator no que diz respeito ao item: EXPORTAÇÃO de PRODUTOS “ NT” . A discussão diz respeito à questão do direito ou não a 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).

A matéria é controvertida. Admito que a jurisprudência tem oscilado nesta Câmara, até porque a jurisprudência dos Tribunais superiores ainda não é conclusiva quanto ao crédito presumido de produto classificado como “NT”.

Tenho adotado o entendimento de que o art. 1º da Lei nº 9.363/96 não exige para o gozo do incentivo que o produto exportado seja tributado pelo IPI ou que a empresa seja contribuinte do IPI. 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".

Como diz o velho brocardo, onde a lei não restringe não cabe ao intérprete fazê-lo. 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 Medida Provisória nº 948/95 ¹). Contudo, a ausência de

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."

tributação não altera a essência da norma especial, que visa a fornecer um crédito presumido.

Nesse sentido, peço vênia para reproduzir excertos do voto do ex i. Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, inseridos no Acórdão 202-16.336, sobre a matéria aqui analisada:

(...)

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.

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

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.

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. (...)."

Destarte, penso acertado o entendimento de que o fato de estarem determinados produtos classificados como Não Tributados, não os excluem do seu enquadramento como produtos industrializados.

Conclusão:

Voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional de forma a permitir o direito 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).

Maria Teresa Martínez López