



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

Processo nº 13005.001214/2001-94
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-004.959 – 3ª Turma
Sessão de 11 de abril de 2017
Matéria IPI. CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente DIMON DO BRASIL TABACOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS COM NOTAÇÃO NT NA TIPI. IMPOSSIBILIDADE.

Não tem direito ao crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, as pessoas jurídicas que exportam produtos com notação "NT" na Tabela do IPI - TIPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA (nova denominação de DIMON DO BRASIL TABACOS LTDA.) (fls. 183 a 201) com fulcro no art. 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, então vigente, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, buscando a reforma do **Acórdão nº 201-80.669** (fls. 175 a 177) proferido pela Primeira Câmara do outrora Segundo Conselho de Contribuintes, em 18/10/2007, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. ESTABELECIMENTO NÃO CONTRIBUINTE.

A exportação de produtos NT não gera direito ao crédito presumido do IPI, benefício concedido no âmbito de incidência deste imposto.

Recurso negado.

(grifou-se)

Para retratar o desenrolar dos fatos ocorridos nos presentes autos, adota-se o relatório constante da decisão recorrida, com os acréscimos devidos, *in verbis*:

[...]

No dia 23/11/2001 a empresa ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA. (nova denominação de Dimon do Brasil Tabacos Ltda.), já qualificada nos autos, ingressou com pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, previsto na Portaria MF nº 38/97, relativo aos anos de 1995 a 1998 - fl. 01.

A DRF em Santa Cruz do Sul - RS indeferiu o pedido da interessada porque a exportação de produtos NT não gera direito ao benefício do crédito presumido pleiteado, conforme Despacho Decisório de fls. 44, 45 e 47.

A empresa interessada tornou ciência do citado Despacho Decisório e ingressou com manifestação de inconformidade (fls. 50/61), cujos fundamentos de defesa estão sintetizados no relatório do Acórdão recorrido, que leio em sessão.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria - RS indeferiu o pleito da recorrente, nos termos do Acórdão n.º 18-6.097, de 11/10/2006 - fls. 87/92.

Desta decisão a empresa interessada tomou ciência no dia 04/01/2007, conforme AR de fl. 94, e no dia 05/02/2007 ingressou com o recurso voluntário de fls. 95/108, no qual alega, em apertada síntese, que:

1 - atende aos requisitos para fruição do benefício porque é produtora e exportadora da mercadoria folha de fumo;

2 - não há limitação legal para a fruição do benefício pelo fato de os produtos exportados serem classificados como NT. Cita jurisprudência deste Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais; e

3 - sobre os créditos pleiteados deve incidir juros equivalentes a taxa Selic. Cita jurisprudência deste Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído no dia 14/08/2007, conforme despacho exarado na última folha dos autos - fl. 146.

É o relatório.

[...] (grifou-se)

O resultado do julgamento do recurso voluntário interposto pela Contribuinte, nos termos do **Acórdão nº 201-80.669** (fls. 175 a 177), ora recorrido, foi no sentido de negar provimento ao recurso por entender não fazer *jus* ao crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363/96 por não ser contribuinte do IPI, tendo em vista que produz e exporta unicamente produtos NT (não-tributados).

Em face da referida decisão, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 183 a 201), alegando divergência jurisprudencial quanto (a) ao reconhecimento do direito ao crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363/96 para a exportação de mercadorias não-tributadas pelo IPI (NT), colacionando como paradigma o acórdão CSRF/02-02.189; e (b) à correção do ressarcimento pela taxa Selic, indicando como paradigmas os acórdãos CSRF/02-01.653 e 02-01.400, e ainda o acórdão nº 203-10.947.

Foi admitido parcialmente o recurso especial da Contribuinte, por meio do despacho de reexame de admissibilidade s/nº, de 11/08/2015 (fls. 275 a 278), proferido pelo ilustre Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por entender comprovada a divergência jurisprudencial tão somente com relação aos produtos exportados NT. Restou negado seguimento quanto à correção do direito creditório a ressarcir pela taxa Selic, pois não houve a comprovação da divergência, nem mesmo o prequestionamento da matéria.

Nas razões recursais, na parte que teve seguimento, aduziu a Contribuinte que:

- (a) o crédito presumido do IPI consistiu em sistemática criada pelo Governo Federal para a desoneração do PIS e da COFINS na cadeia produtiva, de forma a impedir a "exportação" de tributos embutidos nos preços dos correspondentes produtos exportados;
- (b) não traz a legislação de regência qualquer requisito de fruição ao crédito relacionado com a materialidade do IPI, pois visa desonerar as exportações em geral, tendo como única condição que a empresa seja produtora e exportadora de produtos nacionais;
- (c) na condição de produtora e exportadora da mercadoria fumo em folha, tem-se como absolutamente legítimo o direito da Recorrente de apropriar o crédito presumido de IPI para ressarcir-se do PIS e da COFINS incidentes sobre seus insumos;
- (d) a legislação permite a utilização subsidiária da legislação do IPI unicamente para determinar a extensão dos elementos relacionados à apuração do crédito presumido, como a receita de exportação, receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, não pretendendo o art. 3º, § único da Lei nº 9363/96 pretendido definir o conceito de produção conforme a regra matriz do IPI;
- (e) não cabe ao intérprete criar restrições a direitos previstos em lei e que a Lei nº 9.363/96 não restringiu o direito ao crédito presumido do IPI aos exportadores de produtos tributados pelo IPI;
- (f) ao final requer seja provido o recurso especial para ver reconhecido o direito ao crédito presumido de IPI estabelecido pela Lei nº 9636/96 para os casos de exportação de mercadorias NT.

Devidamente intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 286 a 291), requerendo a negativa de provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e, por consequência, a manutenção do acórdão recorrido.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

O recurso especial interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, então vigente, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, devendo, assim, ser conhecido.

No mérito, cinge-se a controvérsia ao reconhecimento do direito ao crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9363/96 para os produtos exportados não sujeitos à tributação pelo IPI (NT).

Por meio da Lei nº 9.363/96, foi instituído benefício fiscal com o objetivo de desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, com o ressarcimento, na forma de crédito presumido de IPI, das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS incidentes sobre os insumos adquiridos empregados na produção de bens nacionais destinados ao mercado externo. Dispõe o art. 1º do referido diploma legal:

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.

Conforme se depreende da norma, a benesse fiscal garante o direito ao crédito sobre mercadorias nacionais, tributadas ou não-tributadas pelo IPI, mediante o ressarcimento do valor do PIS e da COFINS das empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais. Não há restrição ao aproveitamento do crédito presumido do IPI, não cabendo ao intérprete fazê-lo.

O crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 tem por escopo o ressarcimento das contribuições para o PIS e a COFINS que incidem nas etapas anteriores da cadeia produtiva, não sendo relevante se o produto é ou não tributado pelo IPI na saída. Além disso, a legislação do IPI foi utilizada de forma subsidiária para os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Art. 2o A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1o O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2o No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3o O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4o A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

§ 5o Na hipótese do parágrafo anterior, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de 5,37% sobre sessenta por cento do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados.

§ 6o Se a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, sobre o valor de revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4o.

§ 7o O pagamento dos valores referidos nos §§ 4o e 5o deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Art. 3o Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1o, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Portanto, a Recorrente tem o direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mediante o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as etapas anteriores da cadeia produtiva, o PIS e a COFINS, não importando se o produto sofrerá ou não a incidência do IPI na saída.

Além disso, embora a Lei nº 9.363/96 faça remissão à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI como subsídio ao conceito de produção, não o é em caráter restritivo do benefício do crédito presumido de IPI. A interpretação da norma deve dar-se em consonância com o objetivo para o qual foi criada, no caso, incentivar o comércio internacional de mercadorias brasileiras, para cuja produção tenham sido empregados insumos e matérias-primas e materiais de embalagem, submetidos à incidência das contribuições sociais do PIS e da COFINS. Não há, no texto legal, exigência de que o produto nacional deva ser tributado pelo IPI.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas tenho entendimento diferente a respeito do assunto.

Trata-se de matéria antiga no âmbito do contencioso administrativo e a controvérsia resume-se em saber se há a possibilidade de aproveitamento de crédito presumido de IPI, de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363/96, na produção e exportação de produtos classificados na Tabela do IPI com notação "NT" (não tributados).

Preliminarmente é importante ressaltar que entendo que o crédito presumido de IPI, de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363/96, é um benefício fiscal concedido aos produtores/exportadores de produtos nacionais, e, nessa circunstância impõe-se a interpretação literal dos dispositivos legais nos termos do art. 111 do CTN.

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.

Na verdade a concessão de isenção, anistia, incentivos e benefícios fiscais decorrem de normas que têm caráter de exceção. Fogem às regras do que seria o tratamento normal. Transcrevo abaixo trecho da doutrina do Professor Eduardo Sabbag:

(...)

*Retomando a análise do art. 111 do CTN, o que se nota é que **tal dispositivo disciplina hipóteses de “exceção”, devendo sua interpretação ser literal**[44]. Na verdade, consagra um postulado que emana efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, **“o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei”**.*

Com efeito, a regra não é o descumprimento de obrigações acessórias, nem a isenção concedida e, por fim, nem a exclusão ou suspensão do crédito tributário, mas, respectivamente, o cumprimento de obrigações, o pagamento do tributo e a extinção do crédito, mediante pagamento ou outra modalidade extintiva.

*Assim, **o direito excepcional**[45] **deve ser interpretado literalmente**, razão pela qual se impõe o artigo ora em estudo. Aliás, em absoluta consonância com o art. 111 está a regra do parágrafo único do art. 175, pela qual “a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações*

acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.

(...)

*(Trecho extraído da internet no seguinte endereço:
<https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria>)*

Analisemos então o que consta da Lei nº 9.363/96 que instituiu o benefício do crédito presumido:

*Art. 1º - **A empresa produtora e exportadora** de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, **para utilização no processo produtivo**.*

(...)

Art. 3º

*Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento**, respectivamente, **dos conceitos** de receita operacional bruta e **de produção**, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.*

Nesse momento é importante destacar que a lei determinou o benefício para a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Se quisesse abarcar todos os exportadores, não necessitaria de incluir a palavra produtora. Seria inócuo. E ao incluir a palavra produtora, determinou no parágrafo único do art. 3º que deve ser utilizada a legislação do IPI para a busca da definição do que se entende por produção.

Sendo assim, a legislação do IPI não considera estabelecimento industrial, ou produtor, para fins do tributo, aqueles que produzem produtos que estão fora do seu campo de incidência. Veja como o Regulamento do IPI disciplina a matéria. Transcreve-se abaixo artigos do RIPI/82 que era o vigente à época dos fatos, mas nada mudou a respeito deste assunto no atual regulamento:

Art. 1º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da respectiva Tabela de Incidência (Lei nº 4.502/64, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34/66, art. 1º).

(...)

*Art. 8º **Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 3º, de que resulte produto tributado**, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502/64, art. 3º).*

Do conjunto dessa leitura, conclui-se que os produtos "NT" (NÃO TRIBUTADOS) estão fora do conceito de produtos industrializados estabelecidos pela legislação do IPI. Assim, quem os produz, não são considerados estabelecimentos industriais para fins dessa legislação.

Assim vem decidindo este colegiado. Para um melhor entendimento transcrevo abaixo trecho de um voto do ex-Conselheiro Henrique Pinheiro Torres proferido no Acórdão nº 202-16.066:

(...)

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 nº 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 art. 3º da Lei nº 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 ao 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 art. 92 do RIPI/1982.

Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é a mudança trazida pela Medida Provisória nº 1.508-16, consistente na inclusão de diversos produtos no campo de incidência do IPI, a exemplo dos frangos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio

justamente para atender aos anseios dos exportadores, que puderam, então, usufruir do crédito presumido de IPI nas exportações desses produtos.

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

(...)

Cumpre lembrar também recente decisão desta CSRF no Acórdão nº 9303-003.462, de 23/02/2016, relatoria do Presidente da 3ª Seção de Julgamento, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que ficou assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI*

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

IPI. CRÉDITOS. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS (NT).

A exportação de produtos NT não gera direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI, Lei nº 9.363/96, por não estarem os produtos dentro do campo de incidência do imposto.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial apresentado pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal