



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

Processo nº 13308.000170/00-09
Recurso nº 227.697 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-001.544 – 3ª Turma
Sessão de 05 de julho de 2011
Matéria IPI - Crédito presumido - exportação de produtos NT
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CEC INTERNACIONAL S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1995, 01/01/1996 a 31/12/1996, 01/01/1997 a 31/12/1997, 01/01/1998 a 30/06/1998

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS ADMITIDOS NO CÁLCULO. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS.

Os insumos, matérias-primas e material de embalagem, consumidos no processo produtivo de produto exportado, e que tenham, em qualquer fase de suas comercializações, sofrido a incidência de PIS e/ou COFINS, se incluem na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Recurso Especial do Procurador Negado.

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 Henrique Pinheiro Torres (Relator), Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Pôssas e Otacílio Dantas Cartaxo, que davam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Judith do Amaral Marcondes Armando - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Júlio César Alves Ramos, Marcos Tranchesi Ortiz, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

A decisão de primeira instância assim descreveu os fatos:

A interessada acima qualificada formalizou pedidos de ressarcimento de IPI para os períodos de 1995 (R\$ 1.352.182,63); 1996 (R\$ 1.419.983,51); 1º (R\$ 213.884,31), 2º (R\$ 46.455,09), 3º (R\$ 55.576,99) e 4º (R\$ 135.493,07) trimestres de 1997; 1º (R\$ 53.572,30) e 2º (R\$ 27.940,39) trimestres de 1998, com fundamento na Portaria MF n.º 38/97, que dispõe sobre o crédito presumido de que trata a Lei n.º 9.363/96.

2. Na petição de fls. 09/10, a interessada afirma que é empresa industrial e exportadora de produtos industrializados (castanha de caju, posição na TIPI 0801.32.00 e seus derivados, todos tributados à alíquota zero), razão pela qual tem direito ao crédito presumido previsto na Lei n.º 9.363/96.

3. Afirma que o referido diploma legal estabeleceu o direito sobre o valor total de aquisição dos insumos, não prevendo qualquer exclusão. Ainda, que a Instrução Normativa – IN SRF n.º 23/97 estabeleceu o crédito exclusivamente sobre aquisições a pessoas jurídicas, embora a lei n.º 9.363/96 não faça qualquer restrição a aquisições realizadas a pessoas físicas. Como a empresa fabrica e exporta produtos tributos à alíquota zero, torna-se impossível a utilização do crédito presumido de IPI nas operações do mercado interno, fazendo jus ao ressarcimento pleiteado.

4. Às fls. 25/230 dos autos, a interessada acostou cópia de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região (n.º 2000.05.00.027780-2), no qual aquela Egrégia Corte concedeu, em sede de Apelação em Mandado de Segurança, à empresa CIONE – CIA INDUSTRIAL DE ÓLEO DO NORDESTE o direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei n.º 9.363/96 sobre as aquisições de insumos a pessoas físicas.

5. Às fls. 39/41, encontram-se acostados pedidos de compensação de débitos da interessada.

6. Ao Delegado da Receita Federal de Fortaleza – CE, a interessada comunicou que estava transferindo para a empresa CONSTRUTORA MARQUISE S/A o valor de R\$ 198.438,98 para fins de quitação de débitos desta, utilizando-se, para isso, da guia de transferência prevista na IN SRF n.º 21/97 (fls. 45/49).

7. Ao presente processo, foram anexados os de n.º 10380.009980/2001-21 e 10380.010041/2001-20. O primeiro trata de pedido de compensação de débitos da interessada; no segundo, a interessada ratifica os pedidos de compensação de débitos. Neste processo, a interessada elaborou planilha na qual procurou demonstrar o que denominou de “saldos remanescentes”, que, segundo afirma, estariam em conformidade com o acórdão exarado pelo TRF da 5ª Região no processo n.º 2000.05.00.027780-2.

8. Foram anexados aos autos os Memorandos DRF/FOR/CE de n.º 252/2001 e 253/2001 e 254/2001, nos quais a DRF de Fortaleza comunica à DRF de João Pessoa que deve ser suspensão, em virtude de decisão judicial, a exigibilidade de créditos tributários com “crédito” (rectius, débito) de terceiro (fls. 87/92).

9. Em 28/11/2003, foram anexados aos autos os processos de n.º 10380.010014/2001-57, 10380.010015/2001-00 e 10380.000093/2002-79, que tratam de pedido de compensação de créditos da interessada, os dois primeiros com débitos de terceiros.

10. Às fls. 291/299, o Serviço de Fiscalização da DRF prestou as seguintes informações, concluindo, ao final, pelo indeferimento do pleito:

Quanto à classificação fiscal do produto exportado:

10.1. A embalagem tem importância decisiva para a classificação fiscal do produto Castanha de Caju. Segundo a TIPI, o produto “Castanha de Caju” sem casca é classificado na posição 0801.32.00, correspondendo à notação N/T; quando seca e acondicionada em embalagem para apresentação, classifica-se no “ex” tarifário 001, na mesma posição, com alíquota zero;

10.2. Da resposta à intimação para descrever detalhes sobre as embalagens utilizadas, verifica-se que a interessada utiliza duas: sacos de polipropileno metalizado com capacidade de 22,68 kg e latas com capacidade de 11,34 kg. Ambas são colocadas em caixas de papelão, sendo que as latas são colocadas aos pares, de forma que a caixa contenha a mesma quantidade do produto: 22,68 kg ou 50 libras. As duas embalagens não possuem rótulos. As caixas possuem as inscrições, descritas detalhadamente pela interessada, que são a identificação da empresa, a denominação “cashew nut” (castanha de caju) e os pesos líquido e bruto;

10.3. Após transcrever dispositivos do Decreto 87.981, de 23/12/1982 – Regulamento do IPI (RIPI/82), aduz que, quanto aos sacos de polipropileno metalizados, sua capacidade é de 22,68 kg, fato que atende ao disposto na alínea “b” do inciso I do art. 5º do RIPI/82. Ademais, seria óbvio tratar-se de embalagem de transporte, visto que, além de não possuir rótulo, não haveria outra maneira de identificar o produto senão abrindo a embalagem. Quanto à lata utilizada, embora tenha

capacidade de 11,34 kg, inferior aos 20 kg previstos no “b” do inciso I do art. 5º referenciado, é bem superior à quantidade comumente vendida em varejo aos consumidores, pelo que está atendida a condição da alínea “b” do inciso I do mesmo artigo. Quanto às caixas de papelão, as mesmas não seriam, em princípio, objeto de análise, pois o acondicionamento é feito em sacos e latas, sendo a caixa de papelão apenas uma forma de padronizar a quantidade, posicionamento que está em consonância com o Parecer Normativo – PN CST n.º 408/71. Mesmo que assim não fosse, estariam satisfeitas as condições do art. 5º do RIPI/82 para seu enquadramento como embalagem de apresentação;

10.4. Assim, a correta classificação do produto é 08.01.32.00, cuja notação na TIPI é NT.

Quanto ao direito do crédito presumido de produtos classificados como NT:

10.5. O IPI somente incide sobre os produtos para os quais corresponde uma alíquota. Os produtos com notação NT não sofrem incidência do IPI, não sendo produtos industrializados nos termos da legislação aplicável. Desse modo, a interessada não atende às condições para fruição do benefício fiscal.

Quanto ao Mandado de Segurança – MS n.º 72523 – CE:

10.6. O Tribunal Regional Federal da 5ª Região (n.º 2000.05.00.027780-2) concedeu, em sede de Apelação em Mandado de Segurança, o direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei n.º 9.363/96 sobre as aquisições de insumos a pessoas físicas.

11. Às fls. 298/299, o Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT da DRF de Fortaleza proferiu despacho pugnando pelo indeferimento do pleito, decisão que foi acatada pelo Delegado daquela unidade administrativa (fl. 300).

12. Às fls. 302 dos autos, a interessada informa que transferiu créditos a terceiros, para fins de compensação com débitos consolidados no âmbito do REFIS.

13. A interessada apresentou extensa manifestação de inconformidade, acostada às fls. 314/337 dos autos, argüindo, em síntese, que:

a) é absurdo considerar que os produtos industrializados são somente aqueles que a TIPI atribui uma alíquota, mesmo que zero. A mesma tabela do IPI classifica vários produtos da natureza, livres de qualquer engenho humano (lagostas, camarões e caranguejos vivos), como tributados à alíquota zero, mas embarcações e outras estruturas flutuantes não o são. Há uma antinomia entre a TIPI e a realidade;

b) A SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL BAIXA UMA SÉRIE DE INSTRUÇÕES NORMATIVAS (IN) TODOS OS DIAS PARA SUPRIR A FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DO PODER EXECUTIVO;

c) há de se buscarem os instrumentos da Teoria do Conhecimento, da lógica e da lingüística para solucionar o problema da diferença entre produto industrializado e não-industrializado. Jamais se poderá afirmar que “pedra é queijo (...) há de saber que queijo é queijo; pedra é pedra”;

d) a lei tributária, segundo o art. 110 do CTN, não pode alterar a definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado;

e) é absurdo considerar que os produtos fabricados por uma indústria de castanha, que opera com tecnologia de ponta, não são industrializados;

f) para a Constituição Federal basta que o produto seja industrializado para que se situe no campo de incidência do IPI;

g) o art. 46 do CTN considera produto industrializado aquele que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Na mesma linha, cita o art. 3º da Lei n.º 4.502/64;

h) a redação do art. 1º da Lei n.º 4.502/64 não esgota o universo de todos os produtos industrializados, mas restringe a incidência do IPI àqueles produtos compreendidos na TIPI;

i) há disparates na TIPI, como o fato de que trens de ferro, e seus vagões, e açúcar serem produtos NT;

j) os produtos industrializados eram exportados em latas de 25 libras de peso, matéria já resolvida pelo PN n.º 408/70. Registravam-se, nesse tipo de embalagem, duas etapas de rotulagem para apresentação: na lata propriamente dita, mediante lito-rotulagem, com caracteres e dizeres francamente promocionais, e na embalagem externa, caixa de papelão, com desenhos, logomarca e dizeres igualmente promocionais. O acondicionamento em latas não era meramente promocional, muito menos de simples transporte, porque o produto requer “nível de nenhuma umidade”. A interessada não acondiciona a castanha de caju em caixas de papelão. Com o advento de novas tecnologias, surgiu o saco plástico, substituindo com vantagens a lata até então utilizada.

k) a embalagem atual do pacote de castanha de caju, de 50 libras (22,7 kg), é a exata quantidade de venda a consumidor. No caso, lanchonetes, confeitarias, bares, restaurantes e cozinhas industriais;

l) o logotipo “CEC”, em que as letras “C” e “E” assumem o formato de castanha de caju, é totalmente promocional, como se pode perceber. Não há necessidade de “grandes leituras” para saber do que se trata;

m) a Constituição Federal restringe, no seu art. 149, §2º, a incidência das contribuições sobre a receita decorrente de exportação, sem especificar que seriam as que resultassem de

“receitas da exportação de produtos industrializados, definidos em lei complementar”. Se quisesse, teria dito. Há de cair por terra a possível relevância de se discutir se as receitas são oriundas da exportação de tal ou qual produto;

n) a Lei n.º 9.363, de 1996, regulamentou a isenção e a imunidade do PIS e da COFINS, garantidas na legislação complementar. O art. 7º da Lei Complementar - LC n.º 70/91 prevê que as vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador, são isentas da contribuição de que trata. Assim, a exigência nunca foi, para fins de desoneração tributária, que o produto fosse exclusivamente do “tipo” industrializado;

o) argumenta que o art. 3º da Lei n.º 9.363/96 estaria a garantir a interpretação impugnada. Ainda que o produto não se classificasse à alíquota zero, não seria possível negar que o processo fabril da impugnante se encaixa perfeitamente no conceito de produção industrial;

p) não se pode argumentar que o art. 6º da Lei n.º 10.451/2002 teria “criado uma nova ordem (constitucional?)”. Pelo contrário, da leitura do dispositivo constata-se uma garantia para o contribuinte, de modo a evitar que a SRF venha a estabelecer obrigações acessórias na área do IPI sobre produtos NT. Trata-se de uma lei de 2002, a se aplicar, se fosse o caso, a partir deste ano;

14. Após transcrever o PN CST n.º 408/71, requer seja a manifestação de inconformidade recebida com efeito suspensivo de que trata o art. 151, III, do CTN, concluindo-se pela improcedência da classificação fiscal de produto NT.

Julgando o feito, a turma julgadora de primeira instância indeferiu o pedido da requerente, em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1995, 01/01/1996 a 31/12/1996, 01/01/1997 a 31/12/1997, 01/01/1998 a 30/06/1998

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NT.

O direito ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, instituído pela Lei n.º 9.363/96, é condicionado a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto. Por conseguinte, não estão alcançados pelo benefício os produtos por ele não-tributados (NT).

CASTANHA DE CAJU SEM CASCA. NÃO-ACONDICIONAMENTO EM EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. PRODUTO NÃO-TRIBUTADO.

A castanha de caju sem casca, quando não acondicionada em embalagem de apresentação, deve ser classificada na posição 0801.3200 da TIPI, correspondendo à notação N/T.

Solicitação Indeferida

Documento assinado digitalmente em 20/02/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 20/02/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 12/03/2013 por OTACILIO DANT

AS CARTAXO
Impresso em 28/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Irresignada, a interessada apresentou recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes, onde, em apertada síntese, reedita as mesmas razões apresentadas na manifestação de inconformidade.

Julgando o feito, a câmara recorrida deu provimento ao recurso voluntário, por entender não haver óbice à fruição do benefício na exportação de produtos classificados na TIPI como N/T, posto que a lei concede o benefício à exportação de mercadorias nacionais, não importando se estas configuram ou não produtos industrializados.

Regularmente intimada do acórdão, a Douta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou recurso especial, por contrariedade à lei, onde postula pelo restabelecimento da decisão de primeira instância que havia indeferido o pleito da requerente.

O recurso fazendário foi admitido pelo presidente da Câmara recorrida, conforme despacho de fl. 402.

As contrarrazões da recorrida vieram às fls. 413 a 417.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a questão que se apresenta a debate cinge-se à controvérsia a respeito do direito ao crédito presumido de IPI nas exportações de produtos anotados como NT na TIPI.

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. Na Câmara Superior de Recursos Fiscais ora prevalecia a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição da Turma.

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.

De fato, as sociedades empresárias 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.

Assim, 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 (MP nº 1.508-16), consistente em incluírem-se no campo de incidência do IPI os galináceos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio justamente para atender aos anseios dos criadores e exportadores de frangos, que não tinham direito à crédito quando tais produtos eram NT e passaram a usufruir do benefício com a mudança para a alíquota zero.

Diante de todas essas razões, é de se reconhecer que os produtos constantes da TIPI como NT não geram crédito presumido de IPI.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

Henrique Pinheiro Torres

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão – Redator Designado

Em decorrência da aposentadoria da Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, Redatora Designada neste julgamento, o processo foi a mim encaminhado para redigir o voto vencedor do Acórdão nº 9303-01.544, de 5/7/2011, tendo sido nomeado redator ad hoc, por ato do Presidente da CRSF (despacho de fls. 243).

O dissídio versa sobre o crédito presumido de IPI, relativo a mercadorias NT, *in casu*, castanha de caju e seus derivados.

A redatora originalmente designada já havia se pronunciado sobre a matéria no Acórdão nº 9303-01.551, de 5/7/2011, em que o debate envolveu o benefício de crédito-presumido relativo a exportação de fumo, mercadoria também classificada como NT e sujeita à incidência das contribuições sociais.

Considerando essa anterior manifestação da redatora sobre a matéria, reproduzo suas razões apresentadas no Acórdão nº 9303-01.551:

Aprecio o Recurso Especial da Fazenda Nacional, irresignada com a decisão proferida pela Câmara a quo, que concedeu ao contribuinte o benefício do crédito presumido relativo à exportação de produtos NT.

De fato, revi o Recurso e encontrei-o em boa forma e, portanto, o conheço.

A autoridade tributária que indeferiu o pedido de crédito presumido de IPI o fez sob argumento de que, para ter referido crédito, é preciso que o produto exportado preencha a condição de ser produto tributado. Alinha ainda, em suas argumentações, que a empresa não é contribuinte do IPI, mesmo considerando que a empresa trabalha no ramo de beneficiamento de fumo.

Quanto ao direito ao crédito presumido de IPI decorrente da exportação de produtos NT registro que revi meu entendimento, que tinha como base o voto do brilhante Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, a quem presto minhas homenagens pelo generoso comportamento de mestre, especialista em imposto sobre produtos industrializados, a despeito de estar, neste momento, adotando posição divergente da sua.

A matéria aqui apreciada nunca teve jurisprudência firme deste Colegiado. Entretanto, a interpretação à qual me filiei hoje me parece a menos adequada para enfrentar a realidade legal-tributária do crédito presumido de IPI, notadamente porque ele não se destina ao incentivo de exportação de produtos tributados pelo IPI.

Assim, vou concluir meu voto adotando a posição de que não importa a notação correlacionada na TIPI quanto à situação tributária da mercadoria. Importa que o produto resultante da utilização de insumos tributados pelas contribuições sociais tenha passado por qualquer das operações chamadas de industriais, tais como, transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, recondicionamento, enfim qualquer das operações industriais mencionadas nas normas de regência.

Observo que não entendo ser obrigatório que de tais operações resulte salto tarifário ou mudança no alcance da tributação pelo IPI.

Justificarei minha posição a partir do estudo sistemático da própria lei introdutória do incentivo comercial, secundada pela apreciação da realidade comercial brasileira.

A Exposição de Motivos que acompanhou a edição da norma inaugural do crédito presumido de IPI deixou clara a intenção do governo no sentido de incentivar o comércio internacional de mercadorias brasileiras, em cuja produção houvessem participado insumos e matérias-primas e materiais de embalagem submetidos à carga tributária das contribuições sociais.

Observo que para de que a mercadoria nacional devesse ser tributada pelo IPI.

Ao contrário, está sempre presente a vinculação dos insumos e matérias-primas que tenham sofrido incidência de contribuições sociais, e, por construção intelectual, que a mercadoria exportada tenha sido objeto de algum dos processos industriais.

O valor internacional que permitiu tal incentivo ao comércio, sem retaliações de parceiros comerciais, é o princípio de que não se exportam tributos. E o pretexto de não exportar tributos como forma de incentivar o comércio internacional, deixando funcionar o mercado, faz parte de discussão conceitual de bases de tributação internacional e alcance das pessoas tributáveis, liberalismo comercial e produção de renda, e não faz parte dessa lide, na medida em que são valores eleitos pelo Estado, à luz de seus interesses conjunturais.

Num primeiro momento pareceu-me desnecessário interpretar o conteúdo do art. 1º da, hoje, Lei nº. 9.363, de 1996.

Entretanto, em decorrência das intervenções do Ministério da Fazenda, notadamente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, mediante a edição de Instruções Normativas, e de seus auditores, quando da execução dessas ordens infralegais, construiu-se jurisprudência administrativa no sentido de que o crédito presumido de IPI é benefício fiscal, e que se reporta às regras do IPI para sua aplicação. Tal percepção alijou parte dos produtores exportadores de mercadorias nacionais da possibilidade de ter seus mercados ampliados pela via da desoneração tributária internacional.

Ocorre que as aspirações de desenvolvimento fortemente centrado em produtos do setor secundário, claramente subjetivas, introduzidas na prática da aplicação da Lei, aliadas ao natural constrangimento da autoridade administrativa quando se trata de aplicação de seu entendimento de benefício fiscal, fez com que tal jurisprudência não só restringisse o alcance do incentivo comercial proposto pelo legislador, como se apresente hoje como discriminação negativa de parte do comércio brasileiro, justamente aquele sobre o qual se voltam os olhos político-econômicos, porque representado pelos mercados que qualificam a cadeia produtiva de valor.

É verdade que, paulatinamente, vem se desfazendo, pela via judicial e administrativa, o entendimento estreito, estratificado nas posições dos que defendiam a restituição de parte das

contribuições sociais apenas aos produtores industriais contribuintes do IPI.

Hoje se reconhece plenamente, a meu ver com bastante acerto, que as aquisições feitas às pessoas físicas e cooperativas devem compor a formatação operacional do crédito presumido (aqui observo que pessoas físicas também não são contribuintes do IPI).

Só os exportadores de mercadorias com notação NT na TIPI ainda permanecem pendentes da sorte no julgamento para verem reconhecidos os créditos relacionados às suas exportações, com os benefícios comerciais introduzidos pelas normas de restituição de parte da tributação interna.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional disse algumas vezes em seus recursos sobre esta matéria:

*‘É inegável que a meta da norma em apreço é desonerar os produtos exportados, eliminando parcela da carga tributária cumulada ao longo do ciclo produtivo, representada pelas indigitadas contribuições sociais, sendo também irrefutável que, em princípio, esse crédito presumido não guardaria correlação com o IPI. No entanto, esta não foi a opção do legislador ordinário, haja vista que inegavelmente criou um **crédito presumido de IPI**, em todos os seus contornos, de forma que é incontestável que referido imposto, neste comenos, tangencia aquelas contribuições.*

*Assim, a análise desse texto legal, ainda sob o prisma teleológico, pode levar à inferência diametralmente oposta, qual seja, que o objetivo da Lei foi, em verdade, desonerar apenas os produtos industrializados, **visando com isso incentivar a exportação de produtos elaborados com maior valor agregado**, em detrimento de produtos em estado quase natural ou com incipiente processo de elaboração, como o caso dos produtos em comento.’ Cf. fls 112.*

Tendo em conta tais afirmativas, já de plano vejo que a Douta PGFN pensou, pelo menos em princípio, que o crédito presumido do IPI não guardaria correlação tão estreita com o IPI, (‘sendo também irrefutável que, em princípio, esse crédito presumido não guardaria correlação com o IPI’). Foi ao evoluir sua argumentação que introduziu, de forma imprópria, posto que com forte viés minimizador do direito ao crédito, restrições que não se coadunam com a letra da lei, e menos ainda, com o espírito dela.

Assim, na segunda parte da apreciação da PGFN, com a qual também não concordo, esbarrou não só no subjetivismo como em conceitos ultrapassados quanto à agregação de valor. Vejamos:

*‘No entanto, esta não foi a opção do legislador ordinário, haja vista que inegavelmente criou um **crédito presumido de IPI**, em todos os seus contornos, de forma que é incontestável que*

referido imposto, neste comenos, tangencia aquelas contribuições.

Assim, a análise desse texto legal, ainda sob o prisma teleológico, pode levar à inferência diametralmente oposta, qual seja, que o objetivo da Lei foi, em verdade, desonerar apenas os produtos industrializados, **visando com isso incentivar a exportação de produtos elaborados com maior valor agregado**, em detrimento de produtos em estado quase natural ou com incipiente processo de elaboração, como o caso dos produtos em comento.' Cf. fls 112

Repito, não vejo que o legislador tenha feito tal proposição.

Em primeiro lugar, não criou um crédito presumido de IPI em todos os seus contornos. Não é crédito de IPI, é crédito de PIS/COFINS, na forma de crédito desse valor na conta de IPI. Aliás, tal creditamento é apenas uma das formas de reaver o valor, que pode ser, também, devolvido em espécie.

Ao mencionar exportação de produtos (industrializados) elaborados com maior valor agregado não significa que os produtos naturais não passem por processos de agregação de valor – (não é o objetivo dizer que a PGFN não tenha, de certa forma, abrandado sua afirmação ao mencionar produtos em estado quase natural, um eufemismo que pode significar qualquer coisa).

Não seria razoável supor a possibilidade de discriminar negativamente exportadores de mercadorias outras que as anotadas na TIPI como tributadas ou de alíquotas zero, numa proposta de incentivo ao comércio, de abertura de novos, maiores e mais sofisticados mercados. Tal interpretação fere princípios constitucionais sólidos tais como de isonomia e equidade, além de ser um erro grosseiro de política comercial para um país que, como o Brasil, exporta produtos naturais de elevado valor agregado, como frutas e carnes, e faz dessas exportações bandeiras políticas indisfarçáveis.

Indubitavelmente, hoje, agregar valor a mercadorias do setor primário agrícola significa manter a qualidade das mesmas pela via dos processos industriais de conservação, tanto com alterações genéticas na criação da mercadoria, como pela via do seu tratamento industrial pós-colheita. É exatamente a matéria desta lide, que trata de beneficiamento de fumo com objetivo de aumentar a durabilidade do mesmo, e dos processos de modificação da apresentação para oferta no mercado internacional.

É esse tratamento pós colheita que, ao meu sentir, caracteriza uma das espécies de industrialização previstas nas normas de regência do crédito presumido do IPI.

Realmente, a mudança na apresentação para consumo é uma das formas de ganhar mercados sofisticados e de elevada capacidade de compra. E é, sem dúvida, como definido nas normas do IPI, uma operação de industrialização.

Voltando-me agora ao argumento da autoridade que indeferiu o pedido da recorrente, não vejo como preterir, legalmente, à luz do texto normativo em vigor, o comércio de mercadorias que sofreram as operações de industrialização tal como definida, a industrialização –por entender que os produtos devem ser tributados pelo IPI e por ter chegado à conclusão de que se existem outros produtos produzidos pela empresa e vendidos no mercado interno, os mesmos são também da categoria NT.

A propósito da TIPI, é de se reconhecer que representa tão só uma tabela de correlação produto-alíquota de IPI, que, aliás, nunca foi mencionada na Lei ou na Exposição de Motivos que cuidou de explicar as razões da lei. Ela aponta a incidência do IPI sobre o produto e não sobre o processo de industrialização. É conjuntural, e não representa a avaliação do Poder Executivo sobre os processos industriais carregados no produto.

É importante reconhecer que produtos em natural, quando comercializados internacionalmente, passam por processos de industrialização. A afirmação de que não sendo notado na TIPI como tributado (ou com alíquota zero) me parece apequenar o conceito de industrialização.

E mais, se o único argumento da autoridade que indeferiu o pedido fosse válido e de fato devêssemos observar se a mercadoria exportada, no caso fumo, estava ou não industrializada, precisaríamos revisitar o conceito de industrialização e suas exclusões, antes de afirmar que produtos NT não são industrializados.

*O art. 3º do Decreto nº 87 de 23 de dezembro de 1982, diz que caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, **ou o aperfeiçoe (o produto) para consumo**, tal como,..... a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar a utilização, **o acabamento ou a aparência do produto** (beneficiamento).*

A falácia contida na expressão é NT não é industrializado torna o argumento do administrador tributário logicamente inconsistente e ineficaz para dar suporte a sua interpretação.

Assim, entendo que nem seria necessário interpretar a norma do crédito presumido do IPI, que ao meu sentir é bastante clara quanto aos seus objetivos, repito, fomentar o comércio de mercadorias que tenham sofrido a incidência de PIS e COFINS no seu processo de produção, e que sendo exportadas devem ter reconhecidos os créditos dessas contribuições que o Estado não pretende exportar.

*Ao falar de mercadoria nacional exportada não há outra possibilidade de entendimento de que o legislador referiu-se aos produtos comercializados no mercado internacional. Qualquer dicionário de transmissão de conhecimento médio refere-se a **mercadoria como produto comercializado no mercado.***

Repito que ao editar as primeiras normas que resultaram na Lei nº 9.363/96, foi claramente dito na exposição de motivos que o objetivo da norma era o de desonerar parte da COFINS e do PIS incidentes sobre insumos utilizados na produção de mercadorias exportadas, objetivando aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional, ao abrigo do princípio de que não se exportam tributos.

A forma com a qual o poder executivo sugeriu devolver os créditos foi a de ressarcimento de IPI. Algo que não cabe aqui ser discutido. Foi uma opção conjuntural.

Nada pode e nem deve ser acrescentado na norma que signifique restringir o direito dos comerciantes produtores exportadores de mercadorias nacionais.

Na interpretação sistemática que sugeriu o Procurador em seu arrazoado, cheguei a conclusão diametralmente oposta à sua.

A Lei 9.363, de 1996 em seus arts 1º e 3º, parágrafo único diz:

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.

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. (os grifos são meus).

*Aqui observo que o crédito **presumido** está direcionado à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, (não fala de produtos nacionais tributados pelo IPI) e que o estabelecimento dos conceitos de receita operacional bruta, produção, matérias-primas, insumos e materiais de embalagem devem ser buscados no escopo das normas que falam **respectivamente do Imposto de Renda e do IPI.***

*Bem, resta claro que o conceito que permitiu a introdução de tanta controvérsia na interpretação da Lei do Crédito presumido do IPI foi o de produção. Ora, produção representa vários conceitos, dentre os quais, o que me parece mais próximo dos objetivos do legislador, está aquele que indica o modo de produzir. Economicamente, **produção** é a atividade da combinação dos fatores de produção que têm como finalidade obter produtos para satisfazer as necessidades do ser humano. Juridicamente produção não tem conceito mais estrito.*

Assim sendo, não tenho dúvidas que ao determinar a busca do conceito de produção nas normas do IPI o legislador indicou estar incentivando a exportação de mercadorias que tenham sofrido qualquer das operações de industrialização, e não mercadorias tributadas pelo IPI. E note-se bem, repito, de processos industriais nem sempre resultam produtos tributados pelo IPI.

Como decorrência, as mercadorias que podem merecer para seus produtores os benefícios da Lei nº. 9.363, são as obtidas da combinação dos fatores produtivos mencionados, (matérias-primas, materiais de embalagens e outros insumos), nas condições estabelecidas na legislação do IPI, isto é, que se consumam no processo produtivo ou integrem o produto final desse processo, e que em algum passo da cadeia produtiva tenham sofrido incidência das contribuições PIS e COFINS.

Não tenho dúvidas também, que a norma não se destina a proteger exportações de maior valor agregado, e menos ainda, de produtos que figurem na TIPI como tributados.

Até porque, sabemos, se o desejo fosse mesmo proteger mercadorias de maior valor agregado, com mais razão deveríamos prestigiar as mercadorias do setor agroindustrial que, relativamente aos insumos utilizados em sua produção, têm a melhor qualificação da cadeia produtiva de valor.

A tributação pelo IPI deixou a muito de ser fundamentada nos princípios que nortearam a criação do tributo, chegando mesmo a não ser seletiva, e não refletir o grau de industrialização do produto, isto é, o que tradicionalmente significava agregar valor (digo tradicionalmente porque hoje, agrega-se valor na produção de alimentos pela produção ecologicamente correta o que implica, grandemente, em manter o produto o mais natural possível).

Mais uma razão para que eu não aceite qualquer notação na TIPI como válida para aplicação das regras de cálculo do crédito presumido de IPI é que hoje temos produtos bastante industrializados com notação NT, bem assim outros, sem qualquer industrialização com alíquota zero. Assim, parece-me falacioso dizer que produtos NT não são produtos industrializados. E sendo falacioso, desqualifico por falta de consistência lógica o argumento da autoridade que indeferiu o crédito solicitado pela recorrente.

Passamos ao conceito de crédito presumido:

Presumido é o que se pretende verdadeiro à luz de certos conhecimentos previstos. Pode ser entendido como uma probabilidade alta de verdade, ainda que fictício.

Pois bem, na proposta de lei introduzida pela Medida Provisória nº. 948, de 23 de março de 1995, ficou clara a inviabilidade de aferir todos os valores de PIS-PASEP-COFINS que oneram o produto final a ser exportado. O Legislador fez a escolha de presumir um valor a ser restituído ao exportador, a título de desoneração de parte dessa tributação.

Naturalmente, não estamos aqui diante de uma benesse do Estado. Estamos diante de ponderação racional e objetiva, relativa ao princípio de não exportar tributos, na medida exata do interesse comercial, nem mais nem menos.

Veja-se bem que, de outra forma, poderíamos incorrer nos subsídios considerados da caixa vermelha pela Organização Mundial de Comércio, órgão ao qual o Brasil deve referenciar-se. E lhe convém que o faça.

Observe que a Lei também não determina que se busque na legislação do IPI o conceito de mercadoria.

Vamos aos aspectos históricos do conjunto de normas que regeram o IPI, o crédito-prêmio do IPI, e o ressarcimento.

Nascidas da LEI Nº. 4.502 DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964, que dispôs sobre o Imposto de Consumo e reorganizou a Diretoria de Rendas Internas, posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 61.514, de 12 de outubro de 1967, temos que:

Art. 1º O Imposto de Consumo incide sobre os produtos industrializados compreendidos na Tabela anexa.

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

Art. 7º São também isentos

§ 1º No caso o inciso I, quando a exportação for efetuada diretamente pelo produtor, fica assegurado o ressarcimento, por compensação, do imposto relativo às matérias-primas e produtos intermediários efetivamente utilizados na respectiva industrialização, ou por via de restituição, quando não for possível a recuperação pelo sistema de crédito.

A referida tabela anexa não incluía o universo de produtos industrializados.

Assim sendo, o estabelecimento produtor e exportador a que se refere a Lei nº 9.363, de 1996 não poderia, nem em princípio, ser

aquele que produz apenas os produtos tributados ou com alíquota zero, que estão contidos no campo de incidência do IPI.

Mas, voltando ainda aos aspectos históricos, na própria Lei inaugural há uma série de excepcionalidades que contextualizaram o desejo do legislador dentro de um processo de substituição de importação acelerado, com elevada defesa da produção interna.

Andando um pouco mais no tempo, o Decreto Lei nº 1.136, de 1970, pretendendo modernizar o parque industrial brasileiro permitiu o creditamento de IPI a máquinas e outros bens do ativo das empresas

§ 2º O Ministro da Fazenda poderá atribuir aos estabelecimentos industriais o direito de crédito do imposto sobre produtos industrializados relativo a máquinas, aparelhos e equipamentos, de produção nacional, inclusive quando adquiridos de comerciantes não contribuintes do referido imposto destinados à sua instalação, ampliação ou modernização e que integrem o seu ativo fixo, de acordo com as diretrizes gerais de política de desenvolvimento econômico do país.

§ 3º O regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento de débito, correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo, ou os resultantes da industrialização gozem de isenção ou não estejam tributados

Verificamos que o IPI, utilizado como ferramenta de desenvolvimento econômico se presta a intervenções pontuais, que afetam aspectos macro e micro econômicos, entrando em vigor imediatamente, e produzindo os efeitos politicamente desejados. Tais intervenções nada têm a ver com a industrialização do produto em si, ou com a notação da alíquota na TIPI, mas estão ligadas a qualificação econômica do produto no contexto comercial, de modo especial ao grau de ganhos gerais que possa conferir aos segmentos produtivos em que está inserido.

Ora, permito-me entender que sendo o IPI um imposto de fácil manejo, e federativo, o legislador diz sempre exatamente o que pretende a fim de que não sejam introduzidas interpretações locais que possam alterar a universalidade da norma.

Por outro lado, se é possível admitir que a Lei nº 9.363 tenha vindo substituir a normatização de crédito-prêmio de IPI, (o que definitivamente não corresponde a minha opinião) superado pela realidade internacional dos incentivos não permitidos pela OMC, mais uma vez as exportações referidas só podem ser as de qualquer mercadoria e não só produtos com notação zero ou positiva na TIPI, uma vez que o crédito-prêmio foi atacado exatamente por ser incentivo direto e sem justificativa no comércio internacional de produtos industrializados.

*E, pode ser que, em razão dessa última construção que acabo de indicar, e que mais uma vez repito, por certo não reflete minha posição, seja mais adequada a interpretação do que seja **empresa produtora exportadora**, como aquela que exporta o que produz, já que na mesma lei, no art. 3º parágrafo único, está determinado que devem ser buscados na legislação do IPI os conceitos de produto, matéria-prima, insumos e material de embalagem e não de empresa produtora exportadora de mercadorias.*

Vendo sob esse aspecto, é importante verificar o contexto econômico e político dos incentivos tributários à exportação ou ao desenvolvimento econômico, conforme induz o raciocínio da PGFN.

Sabemos que em tempos de incentivo à modernização do parque industrial deu-se o crédito pertinente a máquinas e outros bens de ativo das empresas.

Hoje, visando tão só não exportar tributos e fomentar a atividade econômica, é essa a razão que se encontra na exposição de motivos que acompanhou a formação da lei, há de se considerar que, qualquer produto exportado, mesmo estando ele fora do campo de incidência do IPI, ou seja notificado como produto NT na TIPI, circunstancialmente, não deve carregar consigo, por razões que passam da análise dessa lide, carga tributária interna.

Por essas razões, entendo que a interpretação teleológica que melhor atende ao espírito da lei, hoje, é que empresas produtoras e exportadoras de produtos fora do campo de incidência do IPI podem beneficiar-se do regresso de parte da tributação previstos na lei em comento, desde que tenham utilizado em sua produção os insumos, matérias-primas e material de embalagem para industrializar seus produtos de exportação.

Industrializar é realizar qualquer das operações determinadas como industrialização. Industrializar não significa produzir produtos tributados pelo IPI. Vale lembrar que a administração tributária tem entendimento definido em Parecer Normativo do que seja beneficiamento e tal entendimento determina que o produto preexistente tenha aperfeiçoado o seu funcionamento, utilização, acabamento ou aparência.

Com esta argumentação, encaminho meu voto no sentido de ser cabível o ressarcimento, a título de desoneração da carga tributária relativa ao PIS e a COFINS, nas exportações, quando os produtos exportados sejam obtidos a partir de insumos, matérias-primas e material de embalagem, adquiridos de quem quer que os tenha produzido, desde que tenham sido objeto de tributação relativa às contribuições para o PIS, PASEP e COFINS em qualquer etapa de suas produções, e desde que consumidos no processo produtivo ou dele fizerem parte nos termos da legislação do IPI, independentemente de ser o produto resultante exportado tributável pelo IPI, ou ser a empresa contribuinte desse mesmo tributo.

Processo nº 13308.000170/00-09
Acórdão n.º **9303-001.544**

CSRF-T3
Fl. 433

Nos termos expostos, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Pelos motivos expostos acima, na linha do pensamento da redatora designada original (que não coincide com o pensamento do Redator atual), há que se entender que restou negado o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Redator Designado *ad hoc*