



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

Processo n° 13411.000557/2006-54
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.398 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2014
Matéria IPI
Recorrente MURANAKA COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é permitido o aproveitamento de crédito presumido de IPI, previsto na Lei n.º 9.363/96, na exportação de produtos não industrializados.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Fábica Regina Freitas – relatora e Maria Teresa Martinez Lopez que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Fábica Regina Freitas - Relatora.

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martinez Lopez, José Paulo Puiatti, Fábica Regina Freitas, Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo e Andrada Márcio Canuto Natal.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9363/96, no valor de R\$ 32.933,12 (Trinta e dois mil e novecentos e trinta e três reais e doze centavos) referentes ao 2º trimestre de 2005, para o fim de serem compensados com débitos de tributos diversos (PER/DCOMP anexada às fls. 02/18).

Por meio do Despacho Decisório de fls. 49, lastreado em parecer de fls. 45/48, a DRF de Petrolina indeferiu o pedido e não homologou a compensação pleiteada, sob os seguintes fundamentos:

"Foi verificado no Termo de Informação Fiscal que o estabelecimento que elabora produtos na TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados) como não-tributados não pode ser considerado estabelecimento industrial. Conforme resposta do contribuinte à intimação da fiscalização e conforme cláusula 03 do Contrato Social da Empresa, verificou-se que a empresa tem por objetivo a exportação e importação de produtos de fruticultura, prestação de serviços e comercialização no mercado interno de produtos de fruticultura e produção própria, mais especificamente de manga e de uva, produtos estes enquadrados na TIPI capítulo 08, como sendo não-tributados"

A contribuinte, irresignada, interpôs tempestivamente Manifestação de inconformidade de fls. 54/67, alegando, em síntese, o seguinte:

- 1 – É produtora e comercializa frutas, especialmente para o mercado externo;
- 2 – A contribuinte teria direito de se beneficiar do crédito da Lei no. 9363/96, porquanto o crédito presumido do IPI tem natureza jurídica de benefício fiscal à exportação;
- 3 – A Lei no. 9363/96 exige para o gozo do benefício que a empresa apenas produza e exporte mercadorias nacionais. Não estabelece, em momento algum, restrição quanto à classificação dos produtos na TIPI como "NT";
- 4 – A IN nº 313/2003 não é instrumento hábil para introduzir inovações no ordenamento jurídico, no sentido de excluir os produtos "NT" do cálculo do crédito presumido;
- 5 – Deve-se atribuir aos produtos exportados sob a alíquota zero os mesmos benefícios que os produtos exportados "NT" em prol da observância ao princípio constitucional da isonomia e da razoabilidade.

A DRJ, analisando os fundamentos trazidos pela ora recorrente, entendeu por bem desprovê-los por meio de aresto (fls. 87/93), cuja ementa a seguir se transcreve:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

*CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS
NT.*

O direito ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, 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).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

*ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU
ILEGALIDADE*

Não compete à autoridade administrativa, com fundamento em juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, negar aplicação da lei ao caso concreto.

Em face do mencionado acórdão foi interposto recurso voluntário pela contribuinte, apontado os mesmos fundamentos já expostos na sua manifestação de inconformidade, impugnando os pontos destacados no v. aresto recorrido. São os argumentos da recorrente:

1 – “o escopo do preceito normativo inscrito no art. 1º da Lei nº. 9.363/96 foi o de desonerar a exportação de mercadorias nacionais, tornando-as mais competitivas no mercado internacional e, para além, o de reduzir o déficit da balança comercial”;

2 – A Lei nº. 9363/96 exige para o gozo do benefício que a empresa apenas produza e exporte mercadorias nacionais. Não estabelece, em momento algum, restrição quanto à classificação dos produtos na TIPI como "NT";

3 – A IN nº 313/2003 não é instrumento hábil para introduzir inovações no ordenamento jurídico, no sentido de excluir os produtos "NT" do cálculo do crédito presumido;

4 – Deve-se atribuir aos produtos exportados sob a alíquota zero os mesmos benefícios que os produtos exportados "NT" em prol da observância ao princípio constitucional da isonomia e da razoabilidade.

É, em síntese, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fábيا Regina Freitas

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972, assim dele tomo conhecimento.

A matéria posta à apreciação por esta Turma cinge-se ao direito ao crédito presumido de IPI decorrente da exportação de produtos NT, rechaçado pela DRJ.

Quanto ao direito ao crédito presumido de IPI decorrente da exportação de produtos NT, matéria em exame nestes autos, utilizo-me, no que pertinente à hipótese desses autos, a trecho do voto prolatado pela Cons. Judith da Amaral Marcondes Armando, no julgamento do PA nº 10680.006963/2001-58, *in verbis*:

“Quanto ao direito ao crédito presumido de IPI decorrente da exportação de produtos NT, matéria em exame nestes autos, permito-me aproveitar parte de voto por mim proferido anteriormente, ressaltando a necessidade de promover os ajustes correspondentes a esta lide:

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” fls 112

Tendo em conta tais afirmativas, ao meu ver perfeitamente válidas em termos de aspirações ao desenvolvimento nacional com padrões mais elevados de agregação de valor, muito embora julgue-as subjetivas, passo à interpretação sistemática como sugere o Procurador em seu arrazoado, e cheguei a conclusão diametralmente oposta à do Procurador.

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 mercadorias nacionais industrializadas) 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.

Assim sendo, não tenho dúvidas quanto aos produtos que podem gerar os benefícios desta lei 9.363, que são matérias primas, materiais de embalagens e 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 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, 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. Hoje temos produtos bastante industrializados com notação NT na TIPI, bem assim outros, sem qualquer industrialização com alíquota zero.

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.

Observo que a Lei não determina que se busque na legislação do IPI o conceito de produtor exportador.

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 poderia, em princípio, ser aquele que produz os produtos tributados ou com alíquota zero, que estão contidas no campo de incidência do hoje IPI.

Mas, voltando ainda aos aspectos históricos, na própria Lei inaugural há uma série de excepcionalidades que contextualizam 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 a 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 saíam 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 econômico, de modo especial ao grau de ganho de produtividade que possa conferir aos processos 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, superado pela realidade internacional dos incentivos não permitidos pela OMC, e que nesse novo contexto estejamos tratando, de fato, de desoneração das exportações, o conceito de produtor exportador não se confunde com o conceito de produtor industrial.

E, pode ser que, em razão dessa construção que acabo de propor seja mais adequada à 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.

Vendo sob esse aspecto, é importante 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 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 como definidos nas normas do IPI.

Seguindo essa interpretação que não julgo apartada dos termos da Lei, encaminho meu voto no sentido de ser cabível o ressarcimento a título de desoneração da carga tributária 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.

Por todo exposto, voto no sentido de incluir no valor das receitas de exportação todos os resultados de vendas ao exterior de produtos sujeitos ou não à incidência do IPI”.

CONCLUSÃO

Diante das razões acima expostas, com as quais comungo integralmente e, destacando ainda mais o fato de que a implementação desse incentivo é a de fomentar a atividade econômica exportadora, entendo que, em se tratando de produto exportado fora da incidência do IPI, como o NT, deve ser reconhecido o direito ao benefício e, portanto, ao crédito pleiteado *desde que tenham utilizado em sua produção os insumos, matérias primas e material de embalagem como definidos nas normas do IPI*. Nesse sentido DOU PROVIMENTO ao recurso do contribuinte, para dar direito ao crédito presumido de IPI.

Fábia Regina Freitas – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas não chego à sua mesma conclusão, quando da leitura dos dispositivos legais que permitiram o crédito presumido de IPI.

Neste sentido vale transcrever os dispositivos legais da Lei nº 9.363/96, que interessam para a discussão estabelecida.

*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. 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.*

(...)

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.***

Concluo, da leitura destes dispositivos legais, que o estabelecimento produtor deve ser entendido como aquele que produz produtos industrializados, sendo possível o cálculo do crédito presumido nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de

embalagem, cujas definições e conceitos também são retirados da legislação do IPI, conforme determina o parágrafo único do art. 3º, acima transcrito.

Assim, vale buscar estes conceitos da legislação do IPI, para que não paire dúvidas sobre a delimitação do benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96.

Lei nº 4.502/1964:

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

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

(...)

No presente caso o contribuinte efetua a exportação de frutas in natura, as quais, sem necessidade de qualquer estudo mais aprofundado, temos que concluir necessariamente de que se tratam de produtos não industrializados. Portanto sem direito de apropriar crédito presumido de IPI.

Neste sentido, cito o seguinte precedente da CSRF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. FABRICAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO "NT". NECESSIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento do PIS e da Cofins em favor de empresa produtora e exportadora de produtos nacionais, desde que submetido a processo produtivo de industrialização.

No presente caso, como não foi comprovada a industrialização, não cabe o crédito presumido de IPI na exportação de produto classificado na TIPI como NT.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.(Acórdão nº 9303-002813, processo nº 10280.002167/2005-82. Relatoria do Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda)

Desta forma, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator Designado