



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

Processo nº 13411.000567/2006-90
Recurso nº 511.824 Voluntário
Acórdão nº **3801-000.737 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 05 de maio de 2011
Matéria IPI - PRODUTOS NT
Recorrente AGRODAN - AGROPECUÁRIA RORIZ DANTAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT.

O direito ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, condiciona-se a que os produtos exportados estejam dentro do campo de incidência do imposto, não estando, por conseguinte, alcançados pelo benefício aqueles não tributados (NT).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, [por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.]

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo

Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Magda Cotta Cardozo, Sidney Eduardo Stahl, Daniela Ribeiro de Gusmão, Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo, Flávio de Castro Pontes e José Luiz Bordignon.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ-Recife/PE, abaixo transcrito:

“1. Trata-se de Declaração de Compensação, elaborada no Programa PER/DCOMP, na qual é utilizado, para compensação com débitos do IRPJ e da CSLL, parte do Crédito Presumido do IPI (Lei nº 9.363/96) apurado no 4º trimestre de 2005, que montaria em R\$ 246.717,72.

2. O direito creditório não foi reconhecido e, conseqüentemente, as compensações não foram homologadas pela autoridade competente, conforme Despacho Decisório às fls. 130.

3. O titular da DRF Petrolina tomou por base o Parecer SORAT nº 96/2006 (fls. 127 a 129) que, por sua vez, traz elementos do Parecer SORAT nº 294/2005 (fls. 122 a 124), que versa sobre caso análogo (mesma empresa e mesmo tipo de crédito, variando somente o período de apuração).

*4. Em síntese, a Unidade da RFB responsável pela verificação da legitimidade do crédito constatou que a empresa somente exporta produtos aos quais corresponde a notação “NT” (não-tributado) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Como a legislação diz que “**não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido, o valor resultante das vendas para o exterior de produtos não-tributados**” (§ 1º do art. 17 da IN/SRF nº 313/2003, reproduzido na IN/SRF nº 419/2004), resulta nulo o valor do crédito, pois é nula a relação percentual “Receita de Exportação/Receita Bruta”, que, aplicada sobre o valor dos insumos utilizados na produção, nos dá a base de cálculo, conforme prescrito na Lei nº 9.363/96:*

***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.*

5. O contribuinte foi devidamente cientificado do Despacho Decisório em 08/09/2006 (fls. 161), tendo apresentado, em 03/10/2006 (tempestivamente, portanto), manifestação de inconformidade (fls. 138 a 150).

6. Em suas alegações, defende que o benefício da Lei nº 9.363/96 atinge a universalidade dos produtores/exportadores e não somente aqueles que destinam ao exterior produtos industrializados.

7. Assim, na sua ótica, a IN/SRF nº 313/2003, norma infralegal, ao estabelecer uma restrição não contemplada na lei, estaria criando direito novo, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico.

8. Traz à colação dois acórdãos da 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e um aresto da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos quais são admitidas as exportações de produtos “NT” no cálculo do Crédito Presumido.

9. Propugna também pela ofensa ao princípio da isonomia, já que são aceitas as exportações de produtos tributados à alíquota zero e os fabricantes daqueles produtos, no seu entender, estariam em situação equivalente à dos que exportam produtos “NT”, não podendo, portanto, receber tratamento desigual.

10. Fala ainda em desrespeito ao princípio da razoabilidade e conclui pela inconstitucionalidade da norma, pois o parâmetro de valoração dos atos do Poder Público seria a justiça e “a aferição da justiça da norma dissecada passa que o seu conteúdo é (a) pertinente, (b) necessário e (c) proporcional Sem que esteja a medida legislativa revestida destas características, urge seja a mesma declarada inconstitucional, posto que a inconstitucionalidade ocorre enfim quando a medida é ‘excessiva’, ‘injustificável’, ou seja, não cabe na moldura da proporcionalidade.”

Analisando o litígio, a DRJ-Recife/PE indeferiu a solicitação (fls. 179 a 185), conforme ementa abaixo transcrita:

CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÕES DE PRODUTOS “NT”. EXCLUSÃO.

No cálculo do Crédito Presumido somente podem ser consideradas as receitas decorrentes das exportações de produtos tributados pelo IPI, pois a Lei nº 9.363/96, ao remeter à legislação daquele imposto para o estabelecimento do conceito de produção, exclui do benefício os exportadores de produtos “NT”.

Às fls. 189 a 206 consta recurso voluntário apresentado tempestivamente, no qual a empresa traz as seguintes alegações, em resumo:

- Os benefícios da Lei nº 9.363/96 se estendem a todos os produtores/exportadores, e não só àqueles que destinam ao exterior produtos industrializados;
- A expressão normativa “empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais” não estabelece restrição, razão pela qual valeu-se a DRJ de preceito insculpido em norma infralegal (IN nº 313/2003), que não tem legitimidade para inovar no mundo jurídico;
- A utilização da referida IN caracteriza ofensa ao princípio da estrita legalidade;

- *Nesse sentido, citam-se decisões do STF, do Conselho de Contribuintes e da CSRF;*
- *Adotar a tese trazida na decisão atacada ofende o princípio da isonomia, pois, excluídos os produtos NT, remanesceriam como geradores do crédito presumido aqueles aos quais é atribuída alíquota zero.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Magda Cotta Cardozo, Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

O objeto da presente lide diz respeito ao não reconhecimento do direito ao crédito presumido de IPI, relativo ao 4º trimestre de 2005. O fundamento para o indeferimento foi a inexistência de respaldo na legislação de regência para o aproveitamento de crédito de IPI, incluindo-se o presumido, nas operações que envolvem produtos não tributados.

Em relação à matéria, transcrevo abaixo o voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, proferido no julgamento do Recurso Voluntário nº 125.689, Acórdão nº 202-16.069, por bem fundamentado:

*"A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos não tributados (NT) pelo IPI, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito é destinado, tão-somente, às **empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições: a) ser produtora; b) ser exportadora.** Isso porque, os estabelecimentos processadores de produtos NT, não são, para efeitos da legislação fiscal, considerados como produtor.*

Isso ocorre porque, as empresas que fazem produtos não sujeitos ao IPI, de acordo com a legislação fiscal, em relação a eles, não são consideradas como estabelecimentos produtores, pois, a teor do artigo 3º da Lei 4.502/1964, considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados — TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.

*Ora, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como **produtora**, não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está subordinado o benefício em apreço, o de **ser produtora.***

*Por outro lado, não se pode perder de vista o escopo desse favor fiscal que é o de alavancar a exportação de produtos elaborados, e não a de produtos primários ou semi-elaborados. Para isso, o legislador concedeu o incentivo apenas aos produtores, aos industriais exportadores. Tanto é verdade, que, afora os **produtores** exportadores, nenhum outro tipo de empresa foi agraciada com tal benefício, nem mesmo as trading companies, reforçando-se assim, o entendimento de que o favor fiscal em foco destina-se, apenas, aos fabricantes de produtos tributados a serem exportados.*

Cabe ainda destacar que assim como ocorre com o crédito presumido, vários outros incentivos à exportação foram concedidos apenas a produtos tributados pelo IPI (ainda que sujeitos à alíquota zero ou isentos). Como exemplo pode-se citar o extinto crédito prêmio de IPI conferido industrial exportador, e o direito à manutenção e utilização do crédito referente a insumos empregados na fabricação de produtos exportados. Neste caso, a regra geral é que o benefício alcança apenas a exportação de produtos tributados (sujeitos ao imposto); se se referir a NT, só haverá direito a crédito no caso de produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda, como previsto no parágrafo único do artigo 92 do RIPI/1982.

Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é a mudança trazida pela Medida Provisória nº 1.508-16, 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."

Em seu recurso, invocou a recorrente a aplicação direta dos princípios da isonomia e da legalidade estrita com vistas a afastar a legislação infraconstitucional, que, sob a sua ótica, estaria restringindo o direito ao ressarcimento de crédito presumido de IPI.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no artigo 153 da CF/1988 que:

Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV-produtos industrializados;

(...)

§ 3º- O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)

Conforme se pode verificar, o IPI não é imposto incidente sobre o valor agregado, pois a Constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto devido a cada operação seja deduzido do que foi pago na operação anterior. A Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 49, assim dispõe sobre a não-cumulatividade do imposto:

O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

No direito constitucional vigente o princípio da não-cumulatividade só garante aos contribuintes dois direitos, a saber:

1) que o legislador ordinário elabore a lei do imposto de modo a garantir o direito de crédito em relação ao IPI que foi pago nas entradas de insumos; e

2) que esta lei garanta o direito de deduzir do IPI devido pelas saídas o imposto que foi pago nas entradas.

Portanto, são improcedentes as alegações no sentido de que a legislação infraconstitucional restringiu o direito do contribuinte, pois, simplesmente, não existe direito de crédito em relação à entrada no estabelecimento de produtos NT, pois produtos NT são insuscetíveis de gerar débito ou crédito, por estarem fora do campo de incidência do imposto.

No presente caso, a verificação fiscal que fundamentou a negativa do pedido constatou que a empresa somente exporta produtos aos quais corresponde a notação “NT” (não tributados) na tabela de incidência do IPI.

Assim, bem decidiram a DRF/Petrolina, bem como a instância *a quo*, pois, conforme se demonstrará, os produtos não tributados pelo IPI, que constam na TIPI como "NT", não dão direito ao crédito presumido.

Assim dispõe a Lei nº 9.363/96, em seu artigo 42:

Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido pelo produtor exportador nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.

Cabe transcrever também o artigo 42 da Portaria MF nº 38/97, que dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido, e estabelece que:

O crédito presumido será utilizado pelo estabelecimento produtor exportador para compensação com o IPI devido nas vendas para o mercado interno, relativo a períodos de apuração subseqüentes ao mês a que se referir o crédito.

Acerca do tema, assim dispõem os artigos 1º e 2º, § 1º, da IN/SRF nº 23/97:

Art. 1º. O crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social - COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação para o exterior, de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, será apurado e utilizado de conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa.

Direito ao Crédito Presumido

Art. 2º. Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º. O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:

I - quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero;

(...)

Portanto, conforme se depreende pelos textos normativos acima, a empresa produtora tem que ser contribuinte do IPI. De forma clara, a IN supracitada faz menção ao direito ao crédito presumido, inclusive quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero.

Acaso houvesse interesse de estender o benefício aos produtos NT, obrigatoriamente deveria tê-los mencionado a norma, pois, em se tratando de benefício fiscal, sua interpretação deverá ser restritiva e, portanto, a determinação precisa do seu significado enseja uma interpretação literal.

A despeito da existência de alguns procedimentos ensejadores de industrialização, como beneficiamento ou acondicionamento, para os efeitos fiscais-tributários, não ocorre industrialização quando os elementos produzidos são indicados na Tabela de Incidência do IPI/TIPI como produtos NT.

Sobre o tema, assim leciona o mestre Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas, (*in* Tudo sobre IPI, 5ª edição, 2003, p. 25/27), tecendo os comentários abaixo:

"O IPI não incide sobre os produtos constantes de códigos da Tipi seguidos da expressão 'NT', que significa 'não-tributado':

(...)

A Tabela de incidência do IPI - Tipi, que tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul, é uma relação ordenada e codificada de todas as coisas existentes, objeto de comercialização (mercadorias), seguidas das correspondentes alíquotas de incidência ou da expressão 'NT'. Deve-se observar que na Tipi estão incluídas todas as coisas existentes, sejam produtos naturais (animais, vegetais e minerais) ou elaborados, ainda que não expressamente discriminados.

(...)

c) NT - que significa não tributado. Os produtos discriminados em códigos da Tipi aos quais corresponda a sigla NT não estão incluídos no campo de incidência do IPI, nada importando que tais produtos possam ser considerados, para outros efeitos não relacionados com o IN, como produtos industrializados."

Da mesma obra merecem ser transcritos os dois trechos abaixo:

"Não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido do IPI, o valor resultante das vendas para o exterior de produtos não tributados e produtos adquiridos de terceiros que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pela pessoa jurídica exportadora, integrando, entretanto, a receita operacional bruta (IN n.ºs 313/2003 e 315/2003)." (p. 233)

"Empresa fabricante de produtos classificados como 'NT' na Tipi não é estabelecimento industrial nos termos do art. 8º, não sendo caracterizado como contribuinte do citado imposto. Nestas condições, fazem jus ao crédito presumido do IPI de que trata a Lei n.º 9.363/1996 somente as empresas que derem saída a produtos tributados, ainda que sob alíquota zero, incluindo-se, entre estes, carnes de bovinos e de suínos (Decisão n.º 362/98 da 8º RF)." (p. 233/234)

No mesmo sentido a Administração Tributária se manifestou por meio do Parecer MF/SRF/Cosit/Ditip nº 139, de 22 de abril de 1996, no item 4.11, conforme abaixo:

"O contribuinte produtor-exportador de produtos com alíquota zero ou isentos tem direito ao crédito, ainda que não tenha débito de IPI. Não tem direito ao crédito presumido o exportador de produtos não tributados pelo IPI (produtos NT), e, produtos que não são industrializados, pois neste caso ele não é contribuinte do IPI."

Por todo o acima exposto, conclui-se que não há reparos a fazer na decisão recorrida que indeferiu a solicitação, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 13411.000567/2006-90
Acórdão n.º **3801-000.737**

S3-TE01
Fl. 221

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo