



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

Processo nº 13433.000278/98-15
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.962 – 3ª Turma
Sessão de 11 de abril de 2017
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado A FERREIRA INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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 da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram 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 FAZENDA NACIONAL (fls. 553 a 560) com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67, ambos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, buscando a reforma do **Acórdão nº 3101-00.331** (fls. 521 a 535) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 04/02/2010, e rerratificado em sede de julgamento de embargos de declaração (fls. 538 a 540), conforme **Acórdão nº 3101-001.342** (fls. 547 a 548), de 27/02/2013, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EX-TARIFÁRIO.

O produto castanha de caju para ser classificado no EX tarifário deverá preencher todos os requisitos descritos na norma instituidora para ser classificado naquela posição.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTO EXPORTADO NT.

Cumpridos pela requerente os requisitos subjetivo para aquisição do direito ao crédito presumido de IPI, inquestionável o direito ao ressarcimento. A incidência da tributação do PIS e da COFINS, onerando a mercadoria exportada (justamente o ônus que é objetivado pelo ressarcimento), em nada depende do fato de o produto exportado ser ou não tributado pelo IPI.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(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*:

[...]

Trata-se de Recurso Voluntário encaminhado pelo 2º Conselho de Contribuintes para apreciação da matéria de competência deste Conselho.

Discute-se no presente procedimento, a divergência sobre a classificação fiscal da mercadoria exportada pelo Recorrente (CASTANHA DE CAJU) que classificou o produto no "EX" tarifário 01 do código 0801.32.00 com alíquota O (zero), e a Fiscalização entende que o produto exportado enquadra-se na posição 0801.32.00, cuja anotação constante da TIPI corresponde a "Não-Tributado" NT, bem como a **legalidade do direito ao crédito presumido de IPI dos produtos exportados serem classificados como NT pela TIPI.**

É o Relatório.

[...] (grifou-se)

O resultado do julgamento do recurso voluntário interposto pela Contribuinte, nos termos do **Acórdão nº 3101-00.331** (fls. 521 a 535), ora recorrido, foi no sentido de dar provimento parcial para:

- (a) Reconhecer como correta a classificação adotada pelo Fisco aos produtos exportados na posição 0801.32.00 da NCM (NT);
- (b) Declarar o direito ao crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9636/96 para os produtos exportados não sujeitos à tributação pelo IPI (NT).

Em face da referida decisão, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial (fls. 553 a 560), alegando divergência jurisprudencial quanto ao reconhecimento para o contribuinte do crédito presumido de IPI estabelecido pela Lei nº 9.363/96 para a exportação de produtos NT. Para comprovar o dissenso colacionou como paradigmas os acórdãos nºs 9303-00.743 e 3803-00.520.

Nas razões recursais, aduziu a Fazenda Nacional que:

- (a) A questão diz respeito à possibilidade de se reconhecer o direito fruição do incentivo fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, denominado crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, a pessoas jurídicas que elaboram produtos cuja notação na TIPI é NT (não-tributado), isto é, encontram-se fora do campo de incidência do IPI;
- (b) o objetivo da lei foi, na verdade, desonerar apenas os produtos industrializados, visando com isso incentivar a exportação de estado quase natural ou com incipiente processo de elaboração, como no caso dos produtos elaborados com maior valor agregado, em detrimento de produtos em estado quase natural ou com incipiente processo de elaboração, como no caso dos produtos NT;
- (c) o conceito de estabelecimento produtor está no art. 3º da Lei nº 4.502/64, que é a regra matriz do IPI;
- (d) entende que reconhecer este benefício a pessoas jurídicas não contribuintes do IPI, como no caso em tela, é criar crédito presumido não previsto em lei,

em completa dissonância com a previsão do art. 150, § 6º da Constituição, devendo a legislação infraconstitucional ser interpretada literalmente neste caso, conforme art. 111 do CTN;

(e) ao final, requer seja provido o recurso e reformado o acórdão nesse ponto.

Foi admitido o recurso especial da Fazenda Nacional, por meio do despacho s/nº, de 25 de agosto de 2015 (fls. 563 a 565), proferido pelo ilustre Presidente da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial tão somente com relação aos produtos exportados NT.

Devidamente intimado, o Sujeito Passivo apresentou contrarrazões (fls. 573 a 602), 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 Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, vigente à época de sua interposição, e reproduzido no RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com alterações posteriores, devendo, assim, ser conhecido.

No mérito, cinge-se a controvérsia ao reconhecimento do direito ao crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, para os produtos exportados não tributados 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, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

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 dar provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal