



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

Processo nº 13656.000189/2003-29
Recurso nº 251.722 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-002.252 – 3ª Turma
Sessão de 08 de maio de 2013
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MINERAÇÃO CURIMBABA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT. Não se considera produtor, para fins fiscais, os estabelecimentos que confeccionam mercadorias constantes da TIPI com a notação NT. A condição *sine qua non* para a fruição do crédito presumido de IPI é ser, para efeitos legais, produtor de produtos industrializados destinados ao exterior. Não comprovada a industrialização descabe o benefício.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda (Relator), Antônio Lisboa Cardoso, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Rodrigo Cardozo Miranda - Relator

Henrique Pinheiro Torres - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Antônio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo. Ausente justificadamente a Conselheira Nanci Gama.

Relatório

Cuida-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 153 a 162) contra o v. acórdão proferido pela Colenda 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção do CARF (fls. 138 a 134) que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito do contribuinte ao ressarcimento do crédito presumido do IPI previsto na Lei nº 9.363/96.

A presente controvérsia diz respeito, em síntese, a pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI de produtos fabricados e exportados, não tributados pelo IPI em razão de constarem como NT na TIPI - Bauxita Calcinada (2606.00.12) e Argilas Refratárias (2508.30.00).

O pedido foi inicialmente indeferido (fls. 60 a 65). Apresentada manifestação de inconformidade, a DRJ de Santa Maria (RS) manteve o indeferimento através da r. decisão assim ementada (fls. 110 a 114):

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – BASE DE CÁLCULO.

A fabricação e a exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT) não dão direito ao crédito presumido instituído para compensar o ônus do PIS e da Cofins.

Solicitação Indeferida

A ementa do v. acórdão ora recorrido, ao seu turno, que bem resume os seus fundamentos, é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO "NT".

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

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC.

Incabível a atualização do ressarcimento pela taxa Selic, por se tratar de hipótese distinta da repetição de indébito.

Recurso provido em parte (grifos e destaques nossos)

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs o já mencionado recurso especial, apontando, em síntese, com base em divergência jurisprudencial, que a produção e exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT) não dão direito ao crédito presumido instituído para compensar o ônus do PIS e da COFINS, pois estão fora do campo de incidência do IPI.

O recurso especial foi admitido através do r. despacho de fls. 170 a 173.

Contrarrazões às fls. 178 a 186.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, entendo que o presente recurso especial do contribuinte merece ser conhecido.

No tocante ao mérito, entendo que a r. decisão recorrida não merece ser reformada, visto que, ao meu ver, se há industrialização, ainda que o produto seja previsto na TIPI como NT, faz jus o contribuinte ao crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96.

Nesse sentido, aliás, é o precedente abaixo, cujo voto condutor é do Ilustre Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, que, por sua vez, se arrimou em voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Júlio César Alves Ramos, o qual peço vênha para transcrever e adotar como razão de decidir, *verbis*:

Voto Vencedor

Segundo depreendo do voto do ilustre relator, Conselheiro Rosaldo Trevisan, o crédito presumido do IPI a que se referem as Leis nos 9.363/96 e 10.276/01 não alcançaria a exportação de produtos quaisquer produtos, enfatize-se aos quais corresponda, na TIPI, a notação “NT”.

De minha parte, tenho orientado meus posicionamentos a respeito em sentido distinto. Parcialmente distinto, para ser mais exato. É o que procurarei expor a seguir.

Realmente, as Leis nos 9.363/96 e 10.276/01, nas quais o incentivo foi instituído e disciplinado, impõem ao beneficiário o desempenho de “produção”. Confira-se:

“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. 1o. Alternativamente ao disposto na Lei no. 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.”

A mesma Lei no 9.363/96 circunscreve o que se há de compreender por “produção”, para fins de determinação dos beneficiários do direito por ela outorgado. É o que se lê do seu artigo 3o, parágrafo único, segundo o qual o sentido do vocábulo coincide com aquele definido pela “legislação” do IPI. Veja-se:

“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.**”*

Sendo este o contexto normativo em que se insere a pretensão, peço vênia para reproduzir aqui as considerações externadas pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos, lançadas ao ensejo do julgamento de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 13909.000124/200283, sob o qual se instalou controvérsia análoga à presente. Vejamos:

“Com isso, parece-me fora de qualquer discussão que o beneficiário do instituto criado em 1996 tem de ser um estabelecimento produtor na forma do que preceitua a legislação do imposto. (...)

Ora, a legislação do IPI referida na norma tem como âncora a Lei no. 4.502 que, desde 1964, define o que seja produção para efeitos do IPI em seu artigo 3º:

‘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:

I – o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II – o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;

III – o preparo de medicamentos oficiais ou magistrais, manipulados em farmácias para venda no varejo, diretamente a

consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica;

IV – a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas.’ Mas nesse contexto original, cabia sim interpretar o alcance das expressões ‘alterar o acabamento ou a apresentação do produto’. Os diversos decretos que aprovaram regulamentos do IPI (RIPI) delimitaram o alcance das expressões contidas na lei ao definir, com precisão, cinco modalidades de industrialização. No período das exportações promovidas pela recorrente, o que vigia era ainda o RIPI baixado pelo decreto de no. 87.981, de 1982. Seu artigo 4o. assim regulamentava a definição de industrialização (disposição repetida em todos os regulamentos posteriores):

‘Art. 4o Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como (Lei no. 4.502, de 1964, art. 3o, parágrafo único, e Lei no. 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I – a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo qual a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.’ **Como se observa, a regulamentação, embora aprofundasse o alcance das expressões originais, ainda deixava aberto o campo de interpretação quanto aos limites das alterações que devem ser promovidas pelo ‘produtor’ sobre o produto para que se configure uma industrialização.**

Por este motivo, esta Câmara, por maioria, tem entendido possível ao contribuinte demonstrar o cumprimento dos requisitos previstos nesse dispositivo para enquadrar-se como 'produtor', ainda que o seu produto esteja indicado na TIPI como NT. Dentre as modalidades ali definidas ressalve-se que de modo exemplificativo duas parecem cogitáveis ao caso concreto: o beneficiamento e o acondicionamento.

(...)

Dirirjo desse entendimento, embora deixando registrado que não concordo com o simples argumento de que basta o produto ser NT na TIPI para que o benefício se torne incogitável.

Cumpra esclarecer esse meu posicionamento. É que entendo que aquela tabela, igualmente baixada por meio de decreto regulamentar expedido pela Presidência da República, vem exatamente para impedir interpretações divergentes, no âmbito administrativo, acerca do que seja industrialização para efeito do IPI.

(...) vê-se que o que seja industrialização, mesmo com a definição que lhe deram tanto a Lei quanto o Decreto, pode ainda, em muitos casos, ser objeto de interpretações diversas. Para efeito de IPI, porém, toda discussão cessa diante da TIPI, pois é exatamente para dirimir qualquer dúvida nesse aspecto que ela é baixada. Não cabe, pois, ao agente administrativo considerar que o produto que ali esteja definido como não industrializado seja industrializado, ou vice-versa.

Trocando em miúdos, sempre que uma dada operação aparentemente puder enquadrar-se como industrialização é aquela norma regulamentar que dirimirá, no âmbito das obrigações atinentes ao IPI, o correto entendimento (ao menos, o correto na visão do Poder Executivo, de onde provém), e de forma vinculante a todos os aplicadores do direito integrantes de sua estrutura administrativa.

E é claro que esse entendimento pode ser contestado pelos contribuintes, mas então há de ser objeto de apreciação pela instância constitucionalmente capaz: o Poder Judiciário.

Nessa esteira é que entendo que não podem os aplicadores do direito não integrantes do Poder Judiciário ultrapassar as definições emanadas da TIPI no que se refere ao alcance do conceito de industrialização para efeito do IPI.

Mas, como disse, esse posicionamento tampouco autoriza que se remeta automática e acriticamente à TIPI para desconfigurar o direito do postulante ao crédito presumido de que trata a Lei no. 9.363/96, apenas porque na TIPI o produto apareça como NT.

E isso porque nem todos os produtos que ali aparecem com tal expressão o fazem por serem produtos não industrializados. De fato, muitos, sem dúvida a maioria, o são. Mas ao lado deles há também os casos da imunidade conferida a alguns produtos.

Para eles também a TIPI reserva a expressão NT, desde que aquela não incidência não dependa de qualquer condição. No

que respeita apenas à aplicação do IPI não faz qualquer diferença o motivo: sendo NT, o produto está fora do campo de incidência daquele imposto e quem o produz nenhuma obrigação tem com respeito ao tributo.

Mas, quando se examina a TIPI com olhos no benefício da Lei no. 9.363/96, isso faz sim diferença, pois ela não exigiu, e nisso a recorrente tem inteira razão, que os produtos exportados estejam no campo de incidência do IPI. O que ela exige é que eles tenham sido submetidos a uma operação de industrialização. E, como espero ter deixado claro, uma coisa é uma coisa e outra coisa é outra coisa.”.

A notação “NT” da TIPI é, portanto, polissêmica. Designa prioritariamente mercadorias que, ao menos sob a perspectiva do Executivo Federal, não resultem de processo industrial. Mas designa residualmente também produtos que, conquanto industrializados, tenham sido postos à margem da competência impositiva em matéria de IPI por obra de regra imunizante.

Digo, aliás, que a norma de imunidade, nestes casos, tem razão de ser justamente porque são industrializados os produtos nela mencionados. Fossem produtos in natura ou obtidos de processos não industriais, não teria cabimento imunizá-los, já que por obra de pura e simples não incidência ficaram a salvo da imposição tributária.

*Pois é disso que se trata nestes autos. Os **produtos** a que a ora recorrente dá saída para exportação são óleos lubrificantes, derivados de petróleo **que, embora originados de processo industrial, recebem a notação “NT” na TIPI justamente porque artigo 155, § 3o da CF/88 lhes confere imunidade frente ao IPI.***

Com estas considerações, peço vênia ao ilustre relator para dele divergir neste particular, a fim de reconhecer o direito ao crédito presumido vindicado pela ora recorrente e de dar provimento a seu recurso voluntário.

É como voto. (grifos e destaques nossos) (Processo nº 13603.901702/2008-21, Ac. 3403-001.908)

Cumpre destacar, a propósito, que no presente caso não se discute se os produtos foram ou não industrializados.

Com efeito, desde a r. decisão que indeferiu o ressarcimento do crédito presumido de IPI (fls. 68), mais especificamente no Termo de Constatação que a antecedeu (fls. 64), não restou dúvida de que os produtos NT exportados, **Bauxita Calcinada (2606.00.12)** e **Argilas Refratárias (2508.30.00)**, foram industrializados, conforme se verifica no excerto abaixo, *verbis*:

(...)

No caso em tela, o contribuinte pleiteante declara, como ~~mencionado acima,~~ que os produtos derivados do seu alegado

*processo produtivo é: **Bauxita Calcinada (2606.00.12)** e **Argilas Refratárias (2508.30.00)**, cuja classificação fiscal os enquadra como "NT – não tributado", estando, portanto, fora do campo de incidência do IPI.*

Assim sendo, não pode o contribuinte ser considerado estabelecimento industrial, independentemente \ do processo ou dos equipamentos utilizados na obtenção de seu produto final:

"Art. 30 do Dec no 87.981/82 Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados."

Pelo exposto, concluímos não ser admissível o pedido de ressarcimento efetuado pelo contribuinte, conforme abaixo, tendo em vista que a empresa não se enquadra nos pressupostos legais para fruição do benefício fiscal:

(...)

*A r. decisão proferida em razão da manifestação de inconformidade apresentada (fls. 71 a 80), da mesma forma, pressupõe quanto à matéria discutida nos presentes autos, verbis, no mérito, a **fabricação e exportação de produtos não tributados pelo IPI, que constam na TIPI como NT**, não dão direito ao crédito presumido, conforme se esclarece a seguir (...) (fls. 112).*

Além disso, o v. acórdão recorrido também tem como premissa o fato de que os produtos objeto do pedido de ressarcimento foram industrializados, consoante o seguinte trecho do voto proferido pelo Ilustre relator, Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, *verbis*:

(...)

Assim sendo o que vai ser determinante para o nascimento do crédito presumido de IPI e, o conseqüente ressarcimento, será a incidência das aludidas contribuições sobre os insumos adquiridos pela empresa produtora exportadora de produtos nacionais, desde que submetido a processo de industrialização, como é o caso.

De se destacar, por último, que a Fazenda Nacional também não questionou se os produtos foram industrializados ou não, apenas aduzindo que, em síntese, para fins da legislação tributária, se não há tributação do IPI, não se pode considerar o produto (ainda que de fato industrializado) como industrializado.

Deve ser mantido, assim, o v. acórdão recorrido, e, por conseqüência, o acolhimento do pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI de produtos fabricados e exportados, não tributados pelo IPI em razão de constarem como NT na TIPI - Bauxita Calcinada (2606.00.12) e Argilas Refratárias (2508.30.00).

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Rodrigo Cardozo Miranda

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/01/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 08/05/

2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 07/03/2014 por RODRIGO CARDOZO MIRANDA, A

ssinado digitalmente em 07/01/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 16/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

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 (**Bauxita Calcinada (2606.00.12)** e **Argilas Refratárias (2508.30.00)** anotados como NT na TIPI.

Esta 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 prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição da Turma.

A meu sentir, com todo respeito ao entendimento do nobre relator, 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 incluir-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 constante 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