



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 13736.000194/2001-80
Recurso nº Voluntário
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO
Acórdão nº 204-003.642
Sessão de 03 de dezembro de 2008
Recorrente BRASFISH INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida DRJ SANTA MARIA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2000

Ementa:

NORMAS PROCESSUAIS. ÔNUS DA PROVA.

Constate art. 333 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo, cabe ao autor a prova do direito alegado.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. DESCABIMENTO

Consoante arts. 1º, 3º e 6º todos da Lei 9.363/96, somente os estabelecimentos que executem alguma das operações definidas como industrialização pela legislação do IPI fazem jus ao benefício fiscal por ela instituído.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quarta câmara do segundo conselho de contribuintes, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ali Zraik Jr, Leonardo Siade Manzan, Marcos Tranchesi Ortiz e Rodrigo Bernardes de Carvalho. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Júlio César Alves Ramos

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS Redator designado *ad hoc*

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Jr (Relator), Nayra Bastos Manatta, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Sílvia de Brito Oliveira, Marcos Tranchesí Ortiz e Leonardo Siade Manzan.

Este recurso foi julgado há sete anos, ainda na Quarta Câmara do já extinto Segundo Conselho de Contribuintes, sob relatoria do Conselheiro Ali Zraik Jr, que não entregou à Secretaria o seu voto antes de renunciar ao seu mandato. Incumbe-me agora o Presidente desta Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF de sua redação.

Relatório

A presença de algumas peculiaridades neste processo envolvendo o crédito presumido de presumido de IPI instituído pela Lei 9.363/96 justifica, a meu sentir, a transcrição do longo mas exaustivo relatório da instância de piso, que adoto aqui como o fazia regularmente o dr. Ali:

O estabelecimento de Brasfish Indústria e Comércio Ltda., acima qualificado, formalizou pedido de ressarcimento do Crédito Presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IN, instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcimento das contribuições de que trata 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 aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, empregados na industrialização de produtos exportados durante os meses de outubro a dezembro de 1997, todos os meses de 1998, janeiro a março de 1999 e todos os meses de 2000, no valor total de R\$ 243.322,25, tudo conforme pedidos das folhas 2 a 5.

Cumulativamente, formulou os pedidos de compensação das folhas 1, 18, 19, 31, 44, 57, 58, 74 e 88, considerados como Declaração de Compensação por força do disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

1.1 A verificação prévia do pleito propôs que o requerente não faria jus ao benefício, por não ser produtor de produtos industrializados, considerados como tal aqueles que, além de resultantes de operação definida como industrialização pelo Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados — RIPI, estejam classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados — TIPI com código ao qual corresponda uma alíquota, ainda que zero. Segundo o Parecer Seort/DRF/Niterói nº 144/2006, fls. 234 a 239, os pescados exportados pelo requerente, no período em questão, estavam fora do campo de incidência (NT), e que os crustáceos e moluscos, classificados nas posições 03.06 e 03.07, correspondentes à alíquota zero, exportados pelo requerente, frescos ou refrigerados para o transporte, não foram resultantes de qualquer processo definido como

industrialização pelo art. 4º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI/98).

A DRF-Niterói acolheu a proposição da Fiscalização, indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações declaradas, a teor do Despacho Decisório das folhas 240 e 241.

Regularmente intimado da decisão (A.R. na folha 243 e 244), mas inconformado, o requerente formulou a reclamação das folhas 246 a 250, subscrita por representante legal (instrumento de mandato nas folhas 251 a 255). A Defesa manifesta sua inconformidade nos seguintes termos.

1 Após síntese dos fatos relacionados à demanda, esclarece que numa das etapas de "beneficiamento" dos crustáceos utiliza-se de um processo físico (térmico), ao rebaixar e manter a temperatura dentro de variações controladas, e, em outra etapa, são adicionadas substâncias químicas (sal, cloro, ácido ascórbico), que se incorporam aos crustáceos na complementação do processo de beneficiamento, passando a fazer parte do produto.

Argumenta que não se pode considerar como in natura o crustáceo que tenha tais aditivos incorporados, caracterizando-se tal processamento como o beneficiamento descrito na legislação do IPI.

2.2 Acrescenta ainda que os produtos classificados nas posições 03.02 e 03.04 da TIPI (pescados) passaram a ser tributados à alíquota zero em 10 de setembro de 1997, conforme os artigos 14 e 22 da Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, estando dessarte, dentro do campo de incidência durante o período objeto do pedido.

2.3 Concluindo, pede reforma do Despacho Decisório, para que se lhe reconheça o direito ao crédito presumido de R\$ 243.322,25 e se lhe homologuem as compensações declaradas, suspendendo a cobrança dos débitos arrolados nas folhas 249 e 250.

2.4 Apensados ao presente, encontram-se os processos nº 13736.000254/2001-64 e 13736.000307/2001-47.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Designado redator *ad hoc*

Consoante minuciosamente relatado pela DRJ, há neste pedido de crédito presumido dois grupos de produtos, um dos quais NT em todo período.

Por isso, para ele peço vênica para começar transcrevendo considerações já expendidas em outros processos similares:

Entendo não assistir razão à recorrente. É que, como ela mesma reconhece, a lei instituidora do benefício exigiu a ocorrência de produção. De fato, o seu art. 1º apenas o confere a quem seja empresa produtora e exportadora. 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.

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.

Mas, diferentemente do que ela afirma, a mesma Lei estabelece sim o que seja “produção” para esses efeitos, remetendo o intérprete e aplicador do direito às disposições da “legislação” do IPI. Trata-se, como se sabe, do parágrafo único do art. 3º a seguir transcrito:

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.

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. Como o próprio contribuinte afirma, nas palavras de Ulhôa Conta, não há necessidade de interpretar esse comando: ele é, por si só, cristalino.

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 art. 3º

ART.3 - 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 officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica.

* Inciso III acrescido pelo Decreto-Lei n. 1.199, de 27/12/1971.

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.

* Inciso IV acrescido pela Lei n. 9.493, de 10/09/1997 (DOU de 11/09/1997, em vigor desde a publicação).

Mas nesse conceito 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, em 1982. Seu art. 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 aperfeiçoe 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 quando 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 esse 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.

É também por esse motivo que se firmou o entendimento de que não cabe excluir a receita de exportação de produtos NT do total daquela receita que integra o numerador da relação utilizada para apurar a base de cálculo (receita de exportação sobre receita total). Assim, caso deferido o benefício, caberia também a revisão desse critério adotado pela fiscalização.

Divirjo 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.

Nesse sentido, vale transcrever as felizes lições do saudoso mestre Hely Lopes Meirelles¹, acerca do alcance e vinculação dos decretos regulamentares:

Decretos, em sentido próprio e restrito, são atos administrativos da competência exclusiva dos chefes do Executivo, destinados a prover situações gerais ou individuais, abstratamente previstas de modo expresse, explícito ou implícito pela legislação. Comumente, o decreto é normativo e geral, constituindo exceção o decreto individual. Como ato administrativo, o decreto está sempre em situação inferior à da lei, e, por isso mesmo, não a pode contrariar. **O decreto geral tem, entretanto, a mesma normatividade da lei, desde que não ultrapasse a alçada regulamentar de que dispõe o Executivo.**

O nosso ordenamento administrativo admite duas modalidades de decreto geral (normativo): o independente ou autônomo e o regulamentar ou de execução.

Decreto regulamentar ou de execução é o que visa a explicar a lei e facilitar a sua execução, aclarando seus mandamentos e orientando sua

aplicação. Tal decreto comumente aprova, em texto à parte, o regulamento a que se refere.

Regulamentos são atos administrativos, postos em vigência por decreto, para especificar os mandamentos da lei, ou prover situações ainda não disciplinadas por lei. Desta conceituação ressaltam os caracteres marcantes do regulamento: ato administrativo (e não legislativo); ato explicativo ou supletivo da lei; ato hierarquicamente inferior à lei; **ato de eficácia externa**.

Idêntico posicionamento (salvo quanto à possibilidade dos chamados decretos autônomos) adota outro de nossos mais celebrados administrativistas, o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello², para quem o princípio da legalidade insito no art. 84, IV da Lei Maior impõe “que mesmo os atos mais conspícuos do Chefe do Poder Executivo, isto é, os decretos, inclusive quando expedem regulamentos, só podem ser produzidos para ensejar execução fiel da lei. Ou seja: pressupõem sempre uma dada lei da qual sejam os fiéis executores”. Definindo, na mesma obra, o que seja essa “fiel execução”, ensina, com a característica clareza (op.cit., p. 330) :

“Ditos regulamentos cumprem a imprescindível função de, balizando o comportamento dos múltiplos órgãos e agentes aos quais incumbe fazer observar a lei, de um lado, oferecer segurança jurídica aos administrados sobre **o que deve ser considerado proibido ou exigido pela lei** (e ipso facto, excluído da livre autonomia da vontade), e, de outro lado, **garantir aplicação isonômica da lei**, pois, se não existisse esta normação infralegal, alguns servidores públicos, em um dado caso, entenderiam perigosa, insalubre ou insegura dada situação, ao passo que outros, em casos iguais, dispensariam soluções diferentes”.

E mais adiante referindo-se à vinculação dos regulamentos (op. Cit. pp. 331 a 332):

“É bem de ver que as disposições regulamentares a que ora se está aludindo presumem, sempre e necessariamente, uma interpretação da lei aplicanda...”

....A respeito destes regulamentos cabem importantes acotações.

A primeira delas é a de que interpretar a lei todos fazem – tanto a Administração, para impor-lhe a obediência, quanto o administrado, para ajustar seu comportamento ao que nela esteja determinado – mas, só o Poder Judiciário realiza, caso a caso, a interpretação reconhecida como a ‘verdadeira’, a ‘certa’ juridicamente. Segue-se que, em juízo, poderá, no interesse do administrado, ser fixada interpretação da lei distinta da que resultava de algum regulamento. De outra parte, entretanto, não há duvidar que o regulamento vincula a Administração e firma para o administrado exoneração de responsabilidade ante o Poder Público por comportamentos na conformidade dele efetuados. Isto porque o Regulamento é ato de “autoridade pública”, **impositivo para a Administração** e, reflexamente, mas de modo certo e inevitável (salvo questionamento judicial), sobre os administrados, que, então,

seja por isso, seja pela presunção de legitimidade dos atos administrativos, têm o direito de, confiadamente, agir na conformidade de disposições regulamentares”.

Aplicando tais lições ao caso em análise, 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 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.

Essa ressalva, porém, não afeta a situação sob exame. O produto exportado pela empresa é definido na TIPI como NT exatamente

porque os processos a que se possa submeter não foram considerados pelo legislador suficientes para caracterizar uma industrialização.

Vale enfatizar que nessa caracterização a existência ou não de maquinário é inteiramente irrelevante. Com efeito, tanto um estabelecimento pode ser definido como industrial mesmo sem dispor de qualquer maquinário, como outro, que o detenha, nem por isso se torna “produtor”.

Assim, enquanto o café em grão, não torrado nem descafeinado, constar na TIPI como NT, é produto não industrializado, as operações adotadas em seu “processamento” não consubstanciam industrialização e o seu “processador” não faz jus ao benefício veiculado na Lei nº 9.363/96.

Com essas considerações, (*mutatis mutandis* para aplicarem-se aos pescados aqui tratados) negou o colegiado provimento ao recurso.

No que tange aos crustáceos, diversamente, a fundamentação do acórdão recorrida não foi a de que eles não sejam produtos industrializados, visto que não aparecem na TIPI com a expressão NT, mas sim com alíquota zero. O motivo apontado foi que a empresa não teria provado a realização **por ela** de um processo de industrialização. Nesse sentido, afirma o relator *a quo*:

(...) Parecer Seort/DRF-Niterói nº 144/2006, fl 235, dá conta de que o interessado não escriturava o livro RAIPI nos AC de 1997 e 1998 e que, nos demais PAs, não há qualquer registro de credito por entrada de insumos!).

Feita essa assertiva pela decisão recorrida, bastaria ao contribuinte trazer em seu recurso as tais notas fiscais comprobatórias da adição de materiais que permitissem demonstrar a realização do alegado beneficiamento. Longe disso, o recurso apenas repete os argumentos da manifestação de inconformidade.

Em consequência, sem reparos a decisão recorrida quando aduz:

Alegar e não provar, em sede de processo administrativo fiscal federal, equivale a nada alegar. Nunca é demais lembrar, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, segundo o sistema de distribuição do onus probandi adotado no processo administrativo tributário federal (Lei IV 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36):

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído do dever ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

3.2.7 No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I— ao autor, quanto a fato constitutivo do seu direito

II — ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

Processo nº 13736.000194/2001-80
Acórdão n.º **204-003.642**

CC02/C04
Fls. 131

Com tais considerações, negou o colegiado provimento ao recurso do contribuinte.

E é esse o acórdão que me coube redigir.

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS