



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

Processo n° 13971.001061/00-87
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-005.886 – 3ª Turma
Sessão de 19 de outubro de 2017
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI
Recorrentes BUNGE ALIMENTOS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. INCLUSÃO. PORTARIA MF 38/97. POSSIBILIDADE. No cálculo do crédito presumido de IPI, de que tratam a Lei nº 9.363/96 e a Portaria MF nº 38/97, as receitas de exportação de produtos não industrializados ou industrializados pelo contribuinte, incluem-se na composição tanto da Receita de Exportação-RE, quanto da Receita Operacional Bruta-ROB. Ou seja, incluem-se nos dois lados do coeficiente de exportação, no numerador e no denominador.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Em face da necessidade de interpretação literal de normas tributárias que dispõem sobre benefícios fiscais, não é possível a inclusão dos gastos com industrialização por encomenda na base de cálculo para apuração do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96.

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 parcial, para não admitir os créditos oriundos da industrialização por encomenda, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Tratam-se de Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra Acórdão nº 203-11.807, do 2º Conselho de Contribuintes, que:

- Por maioria de votos, deu provimento em relação às aquisições de pessoas físicas;
- Por unanimidade de votos, deu provimento quanto às aquisições de cooperativas;
- Por unanimidade de votos, negou provimento quanto à energia elétrica e combustíveis;
- Por maioria de votos, deu provimento parcial quanto à industrialização por encomendas, apenas no que se refere às latas;

- Por maioria de votos, negou provimento quanto aos insumos aplicados em produtos finais NT (soja em grão);
- Por maioria de votos, ainda em relação às exportações de produtos in natura NT, deu provimento para exclusão das receitas de revenda de mercadoria para o exterior tanto para compor, na fórmula do índice de cálculo do crédito presumido, as receitas de exportações quanto para compor a receita operacional bruta;
- Por unanimidade de votos, negou provimento quanto aos demais insumos pleiteados;
- Por maioria de votos, deu provimento quanto à atualização monetária (Selic), admitindo-a a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento.

O Colegiado, assim, consignou a seguinte ementa:

“IPI. RESSARCIMENTO. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS.

O entendimento consolidado desta Câmara converge para o sentido de que a energia elétrica e demais combustíveis consumidos no processo produtivo, não se caracterizam como produtos intermediários e como tal, seu consumo não pode ser incluído no cálculo do crédito presumido.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante, agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e à Cofins previsto na Lei nº 9.363/96.

PESSOAS FÍSICAS. O entendimento predominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido de que a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, referidos no art. 1º da Lei nº 9.363/96, do percentual correspondente a relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). As Instruções Normativas SRF nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363/96, ao

estabelecerem que o crédito presumido do IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições ao PIS/PASEP e Cofins (IN SRF nº 23/97).

COOPERATIVAS. PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE NOVEMBRO DE 1999. INCIDÊNCIA. EXCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO. A partir de novembro de 1999, com o fim da isenção concedida de forma ampla às cooperativas, as receitas auferidas por tais sociedades compõem a base de cálculo do PIS Faturamento, com as exclusões elencadas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, Lei nº 10.676/2003 e art. 17 da Lei nº 10.684/2003

TAXA SELIC. Em se tratando de ressarcimento uma espécie do gênero restituição, a atualização dos créditos está definitivamente reconhecida pelas normas legais e administrativas que regem a matéria. ”

Embargos de Declaração foram opostos pela Fazenda Nacional.

Apreciados os embargos pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, os embargos foram conhecidos e rejeitados.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial por contrariedade à lei e divergência contra o r. acórdão, requerendo que seja dado provimento para reformar o r. acórdão hostilizado. Para tanto, traz, entre outros, que, relativamente:

- **Às exportações de produtos *in natura* – NT:**

- ✓ O acórdão recorrido deu provimento para excluir das receitas de revenda de mercadoria para o exterior, tanto para compor, na fórmula do índice de cálculo do crédito presumido, as receitas de exportações quanto para compor a Receita Operacional Bruta;
- ✓ Deve-se também excluir as receitas de vendas do cálculo da receita operacional bruta;
- ✓ A fração receita de exportação/receita operacional bruta é fórmula criada pelo legislador para determinar a representatividade das exportações dos produtos produzidos e

exportados dentro do volume de operações da empresa, cujo resultado, multiplicado pelo valor total dos custos indicará a real proporção dos insumos aplicados aos produtos exportados – esta que, após multiplicada, levará ao valor real do crédito de IPI.

- **À impossibilidade de atualização monetária do ressarcimento pela taxa Selic**, é incabível a aplicação da Selic como índice de correção monetária nos ressarcimentos de crédito presumido de IPI, por ausência de previsão legal, devendo ser aplicada apenas na hipótese de repetição de indébito tributário;
- **À Industrialização por encomenda**, os serviços de industrialização por encomenda não devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido. Aduz que: (i) apenas se incluem na base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de matérias-primas – MP, produtos intermediários – PI e material de embalagem – ME; (ii) diante da falta de previsão legal, estão excluídos os serviços de beneficiamento prestados por terceiros, alegando que, ainda que o beneficiamento de couro, sem dúvida, se trate de industrialização prestada por terceiros, seria hipótese de prestação de serviços, e não de aquisição de matéria-prima.

Em Despacho às fls. 51 a 53, foi dado seguimento parcial ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em relação **à inclusão da industrialização por encomenda na apuração do crédito presumido, bem como, à exclusão das receitas de vendas ao exterior da receita operacional bruta.**

Em Despacho à fl. 54, foi decidido pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais em exercício à época manter na íntegra o despacho do Presidente da Câmara.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, que trouxe, entre outros, que:

- Há o direito de apontar os valores correspondentes a industrialização por terceiros nas suas aquisições para fins de cálculo do crédito

presumido, os quais no presente caso estão suportados por documentos fiscais hábeis;

- A industrialização por encomenda é uma forma de aperfeiçoar, agregar valor e transformação ao insumo, no caso embalagem, utilizado na mercadoria exportada;
- Não há qualquer autorização legal para exclusões de qualquer receita na Receita de Exportação ou da Operacional Bruta, ou seja, mantém-se as duas ou exclui-se as duas, simultaneamente.

Requer o sujeito passivo que seja negado seguimento por não atendimentos dos pressupostos de admissibilidade e, no mérito, negar provimento ao recurso especial.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs também Recurso Especial em relação à aos insumos aplicados em produtos finais NT – soja em grão. Traz, entre outros, que:

- Não há qualquer autorização legal para a exclusão de qualquer receita inserida na receita de exportação, de forma que as mesmas devem ser novamente incluídas, independentemente não terem sido industrializadas ou por serem enquadradas como “NT”;
- A soja em grãos passou por processo de secagem e limpeza de impurezas;
- A Portaria 129/95. Em seu art. 1º, estabeleceu que o crédito presumido será apurado anualmente, com base nos dados do balanço encerrado em 31 de dezembro de cada ano. O que, não permite que o fisco aja de forma diversa, interpretando a legislação para excluir a receita de exportação do 1º trimestre e a receita de exportação dos produtos não tributados pelo IPI.

Em Despacho às fls. 441 a 443, foi dado seguimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que a Lei 9.363/96, ao criar o mecanismo do crédito presumido para reduzir o impacto econômico da incidência das

contribuições para o PIS/PASEP e COFINS no valor agregado dos produtos exportados, o fez na seara do Imposto sobre Produtos Industrializados, de tal sorte que apenas os estabelecimentos industriais, contribuintes do IPI na forma da legislação pertinente, podem usufruir o incentivo fiscal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional por contrariedade à lei e por divergência, recorda-se que foi dado seguimento parcial em Despacho de admissibilidade em relação:

- À inclusão da industrialização por encomenda na apuração do crédito presumido;
- À exclusão das receitas de vendas ao exterior da receita operacional bruta.

Concordo com o Despacho de Admissibilidade; o que entendo que devo conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional na parte admitida em Despacho de Admissibilidade.

Ventiladas tais considerações, passo a analisar o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

No que tange à matéria suscitada em recurso – qual seja, da discussão acerca do direito de fruição do crédito presumido do IPI na hipótese de exportação de produtos não tributados pelo IPI – NT, entendo que devo conhecê-los, eis que atendidos os pressupostos de admissibilidade.

Ora, do confronto das decisões, resta claro a comprovação da divergência. Eis que no acórdão recorrido restou decidido que o crédito presumido do IPI não alcança os produtos exportados que possuam a notação NT na TIPI. Enquanto, no acórdão paradigma, entendeu-se que a lei instituidora do benefício não fez tal restrição e reconheceu o direito ao benefício em situação que envolvia a exportação de produto com notação NT na TIPI.

Em vista do exposto, conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Passadas tais considerações, passo a discorrer sobre a discussão trazida em **recurso do sujeito passivo – se há o direito de se constituir crédito presumido do IPI em relação aos insumos aplicados em produtos NT.**

No que tange ao crédito presumido de IPI, entendo que o sujeito passivo, em razão da exportação e industrialização, possui o direito ao crédito fiscal do período de 1997, nos termos da Lei 9.363/96.

Dessa forma, importante analisar se a caracterização da pessoa jurídica requerente como estabelecimento industrial, à luz da legislação do IPI, poderia influir no direito ao incentivo fiscal.

Para tanto, trago o art. 1º da Lei 9.363/96:

“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.”

Somente com a leitura desse dispositivo, é possível, a princípio, entender que a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, não circunscrevendo seu alcance aos produtos industrializados.

Não obstante, vê-se que a Lei trouxe que, para a fruição do crédito presumido do IPI a dependência de as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sejam utilizadas no processo produtivo.

Nesse ínterim, vê-se que a Lei 9.363/96, ao criar o mecanismo do crédito presumido para reduzir o impacto econômico da incidência das contribuições para o PIS e a COFINS considerou o processo de produtivo - ou seja, a industrialização desses materiais, para fins de se produzir determinado produto - a ser exportado.

Vê-se que o crédito presumido do IPI tem o escopo de ressarcir o contribuinte, do montante pago a título de PIS e COFINS, em todas as operações em que este adquiriu insumos, com o intuito de empregá-los na produção de mercadorias exportadas.

O dispositivo em referência, trouxe efetivamente um benefício às empresas que industrializam produtos e os vendem para o mercado externo. E, ademais, nota-se que não condiciona tal fruição para produtos tributos pelo IPI.

Ou seja, o crédito trazido pela Lei não delimita o alcance do benefício aos contribuintes do IPI.

A Lei nº 9.363/96, em seu artigo 1º estabelece que o requisito para a fruição do direito ao crédito presumido é a produção e/ou exportação de mercadorias nacionais, sendo irrelevante que o produto esteja ou não sujeito ao IPI.

No caso em comento, vê-se se tratar de soja em grãos que, por sua vez, passou por processo de secagem e limpeza de impurezas. Vê-se que tal beneficiamento altera

as características originais do produto, aperfeiçoando a mercadoria para o efetivo enquadramento aos critérios definidos como aceitos para consumo e pronto para a exportação, o que, por conseguinte, não tenho dúvidas para afirmar que as mercadorias comercializadas são produzidas pela recorrente, ou seja, passaram por um processo de “industrialização”, mais especificamente atividade de beneficiamento tal como descrita no Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010, pois, se assim não fossem consideradas, não poderiam ser enquadradas como “aceitas” para a exportação e “consumo”, sendo proibida para consumo e estando impossibilitada de serem comercializadas no exterior.

Sendo indiscutível o processo de industrialização, tal como disciplinado na legislação do IPI e no CTN, nos seguintes dispositivos:

- O art. 3º e o art. 4º, inciso II, do Decreto 7.212/2010 – RIPI (destaques meus):

“Art. 3º. Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 4ª. 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:

[...]

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

- O art. 46 do CTN (grifos meus):

“Art. 46. O imposto de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

§ único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou aperfeiçoe para o consumo”.

Fica claro que os grãos beneficiados (geram crédito presumido), pois passam por um processo industrial. Ora, os grãos devem passar por processo de beneficiamento para estarem enquadrados como aptos para exportação e consumo humano ou animal; aliás, se assim não forem beneficiados, não terão valor comercial, eis que não podem ser comercializados. Tanto é assim que o beneficiamento dos grãos envolve procedimentos de secagem, limpeza, padronização e classificação, alterando evidentemente suas características originais – não há como se ignorar que tais procedimentos caracterizam e enfatizam a atividade industrial.

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Quanto ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo negar provimento ao recurso.

No que tange à discussão acerca da inclusão da industrialização por encomenda na apuração do crédito presumido, vê-se que, recentemente, nossa turma já apreciou essa questão, consolidando o entendimento exposto no acórdão 9303-005.425:

“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos finais a serem exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e à COFINS previstos nos arts. 1º e 2º, ambos da Lei 9.363/96.”

Tenho que o beneficiamento/industrialização da matéria-prima por terceiro não tem natureza de prestação de serviços, mas de efetiva industrialização por encomenda.

Trata-se de industrialização efetuada por terceiros, visando aperfeiçoar a matéria-prima que, por sua vez, deve integrar o custo do produto industrializado antes de ser exportado. Por isso, o valor cobrado por esta industrialização por encomenda deve integrar a base de cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei 9.363/96.

Ora, quando da instituição do benefício fiscal previsto na Lei 9.363/96, a intenção do legislador foi o de incrementar as exportações brasileiras, expurgando a carga tributária contida nos insumos necessários à fabricação dos produtos exportados.

Vê-se que à época da edição dessa Lei, dentre os tributos incidentes sobre o faturamento das empresas os únicos que tinham a incidência com característica cumulativa eram o PIS e a Cofins, já os demais, notadamente o IPI e ICMS eram calculados de forma não cumulativa.

Sendo assim, o legislador com o intuito de desonerar os insumos utilizados na industrialização dos produtos exportados criou um crédito presumido para ressarcir o fabricante exportador os valores do PIS e da Cofins que compunham o preço dos referidos insumos. Considerou, para tanto, a cadeia produtiva.

A Lei 9.363/96 autorizou o direito ao crédito sobre todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo.

Por óbvio, não havendo obstáculo legal, todos os gastos empregados na matéria-prima, ainda que originados por industrialização por encomenda, devem ser considerados na determinação do crédito presumido pelo encomendante.

Sendo assim, manifesto minha concordância com o entendimento exarado no acórdão recorrido. O que peço vênia para transcrever parte:

*“Sobre a industrialização por encomenda de produto in natura (soja) e produção de latas, em que pese divergências entre os membros desta Câmara, eu compactuo com as decisões deste Conselho favoráveis aos contribuintes como externada pelo Acórdão nº 201-76229 de relatoria do ilustre Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer:
[...].”*

Proveitoso trazer ainda o que restou do julgado do AgRg no REsp 1267805/RS – que consignou o Superior Tribunal de Justiça STJ:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA-PRIMA. BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. INCLUSÃO. CUSTOS RELATIVOS A ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. PRESCRIÇÃO. PRAZO QUINQUENAL. DECRETO 20.910/32. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 1.129.971 BA.

1. Ao analisar o artigo 1º da Lei 9.363/96, esta Corte considerou que o benefício fiscal consistente no crédito presumido do IPI é calculado com base nos custos decorrentes da aquisição dos insumos utilizados no processo de produção da mercadoria final destinada à exportação, não havendo restrição à concessão do crédito pelo fato de o beneficiamento o insumo ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda. Precedentes: REsp 752.888/RS, Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 25/09/2009; AgRg no REsp 1230702/RS, Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 24/03/2011; AgRg no REsp 1082770/RS, Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/11/2009.

2. *A respeito do pleito de cômputo dos valores referentes à energia e ao combustível consumidos no processo de industrialização no cálculo do crédito presumido do IPI, o recurso especial não foi conhecido em face da ausência de prequestionamento. Nesta feita, a agravante limitou-se a repetir as teses jurídicas apresentadas no recurso especial, deixando de impugnar o fundamento específico da decisão hostilizada quanto ao ponto. Incidência da Súmula n. 182/STJ.*

3. *Em se tratando de ações que visam o reconhecimento de créditos presumidos de IPI a título de benefício fiscal a ser utilizado na escrita fiscal ou mediante ressarcimento, a prescrição é quinquenal. Orientação fixada pela Primeira Seção, por ocasião do julgamento do recurso especial representativo da controvérsia: REsp. Nº 1.129.971 BA.*

4. *Agravo regimental da Fazenda Nacional não provido e agravo regimental da contribuinte conhecido em parte e, nessa parte, não provido.*

(AgRg no REsp 1267805/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 22/11/2011)”

Sendo assim, o sujeito passivo tem o direito de constituir o crédito presumido de IPI, quando a industrialização por encomenda é realizada durante o processo produtivo se mostrando indispensável ao aperfeiçoamento do produto final a ser comercializado pelo industrial, sem a qual a comercialização do produto se tornaria inviável.

Em vista do exposto, nego provimento nessa parte ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto à discussão acerca da exclusão das receitas de vendas ao exterior da receita operacional bruta, vê-se que com o entendimento proferido sobre o direito ao sujeito passivo do crédito presumido do IPI na aquisição de insumos para produção de produto NT e, considerando se tratar de beneficiamento/industrialização, é de se negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Não obstante, considerando a lide, é de se trazer que não concordo em relação ao mérito contemplado no acórdão recorrido— qual seja, de que, em relação às

exportações de produtos in natura NT, deve-se excluir das receitas de revenda de mercadoria para o exterior tanto para compor, na fórmula do índice de cálculo do crédito presumido, as receitas de exportações quanto para compor a receita operacional bruta. Eis que entendo que devem ser incluídas as receitas de revenda de mercadorias para o exterior tanto para compor a receita de exportações quanto para compor a receita operacional bruta.

Ora, não obstante à decisão recorrida, recorro que essa turma também consolidou o entendimento em relação à essa matéria através do acórdão 9303-005.172, que consignou a seguinte ementa:

“[...]
IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS PELO PRODUTOR EXPORTADOR. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. INCLUSÃO. PORTARIA MF 38/97. POSSIBILIDADE. No cálculo do crédito presumido de IPI, de que tratam a Lei nº 9.363/96 e a Portaria MF nº 38/97, as receitas de exportação de produtos não industrializados pelo contribuinte, incluem-se na composição tanto da Receita de Exportação-RE, quanto da Receita Operacional Bruta-ROB. Ou seja, incluem-se nos dois lados do coeficiente de exportação, no numerador e no denominador.
[...]”

Traz o esclarecido voto proferido pelo nobre Conselheiro Andrada Canuto Natal:

“[...]
Entendo que, na vigência da Portaria MF nº 38/97, as receitas decorrentes de exportação de mercadorias nacionais, aí incluídas a exportação de produtos revendidos (não industrializados pelo próprio contribuinte), compõem a Receita de Exportação (RE) e também a Receita Operacional Bruta (ROB). Isto, por disposição da própria Lei nº 9.363/96, que assim dispôs em seu art. 6º, in verbis:

Art. 6º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos

*requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à **definição de receita de exportação** e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.*

Fundamentado em tal dispositivo legal, o Ministério da Fazenda regulamentou o aproveitamento do crédito presumido de IPI na Portaria MF n° 38/97, que assim dispunha a esse respeito:

Art. 3° O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1° Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, a empresa ou o estabelecimento produtor e exportador deverá:

I apurar o total, acumulado desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção;

II apurar a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito;

III aplicar a relação percentual, referida no inciso anterior, sobre o valor apurado de conformidade com o inciso I;

IV multiplicar o valor apurado de conformidade com o inciso anterior por 5,37% (cinco inteiros e trinta e sete centésimos por cento), cujo resultado corresponderá ao total do crédito presumido acumulado desde o início do ano até o mês da apuração;

V diminuir, do valor apurado de conformidade com o inciso anterior, o resultado da soma dos seguintes valores de créditos presumidos, relativos ao ano-calendário:

- a) utilizados para compensação com o IPI devido;*
- b) ressarcidos;*
- c) com pedidos de ressarcimento já entregues à Receita Federal.*

§ 2° O crédito presumido, relativo ao mês, será o valor resultante da operação a que se refere o inciso V do parágrafo anterior.

(...)

§ 15. Para os efeitos deste artigo, **considera-se:**

I receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

II receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais;

III venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

(...)

Portanto resta evidente que ao adotar a expressão mercadorias nacionais, a norma abarcou tanto a exportação de produtos industrializados quanto os não industrializados.

Da mesma forma, há que se deixar claro que o conceito adotado pela Portaria MF nº 38/97, no inc. I do § 15, é exatamente o previsto no Regulamento do Imposto de Renda, art. 279 do Decreto nº 3.000/99:

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Neste conceito estão compreendidas todas as receitas auferidas pelo contribuinte, inclusive as decorrentes da exportação de produtos considerados não industrializados ou NT, que devem portanto compor a Receita Operacional Bruta para fins de cálculo do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96.”

O que consideramos o constante trazido em contrarrazões apresentadas pelo sujeito passivo em relação à essa discussão.

Processo nº 13971.001061/00-87
Acórdão n.º **9303-005.886**

CSRF-T3
Fl. 19

Em vista de todo o exposto, promovendo a segurança jurídica, mantendo a decisão firmada por esse Colegiado em relação à essa matéria, voto por negar nessa parte provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em suma, quanto ao mérito, dou provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo e, quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional, nego provimentos às matérias admitidas em Despacho de Admissibilidade.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo o respeito ao voto da ilustre relatora, discordo em parte de suas conclusões quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional e totalmente quanto ao seu entendimento em relação ao recurso especial apresentado pelo contribuinte.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

A minha discordância parcial com o voto proferido pela ilustre relatora, refere-se a parte em que ela nega provimento ao recurso especial fazendário por entender ser cabível a apuração de crédito presumido de IPI sobre serviços decorrentes da industrialização por encomenda.

Esta matéria não é nova no CARF e eu me filio à corrente de que no regime da Lei nº 9.363/96 tal apropriação está desamparada de previsão legal.

Inicialmente partilho do entendimento de que qualquer modalidade de incentivo ou benefício fiscal deve estar sujeito a regras de interpretação literal da legislação que o concede. Não creio que está correta a conclusão de que as formas de exclusão do crédito tributário sejam somente as previstas no art. 175 do CTN. Na minha opinião o art. 175 do CTN somente estabeleceu que a isenção e a anistia excluem o crédito tributário, mas por evidente, não são as únicas formas existentes de exclusão do crédito tributário. A concessão de crédito presumido de IPI é uma forma indireta de excluir o crédito tributário, na medida em que permite se apropriar de um crédito antes inexistente para ser compensado com tributos devidos.

Fosse correta a conclusão de que as únicas formas de exclusão do crédito tributário são a isenção e a anistia, penso que a redação do art. 111 do CTN seria muito infeliz em prever no seu inciso II uma regra que já se encaixava no próprio inciso I, ou seja, seria desnecessário constar no inciso II que se interpreta literalmente as regras de outorga de isenção

já que esta é uma forma de exclusão do crédito tributário já contemplado no inciso I. Veja como é a redação 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.

Portanto entendo que no presente caso deve se dar interpretação literal à norma tributária que concede o benefício fiscal nos exatos termos de que dispõe o art. 111 do CTN. Na verdade a concessão de isenção, anistia e de concessão de 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>)*

Estabelecido esta premissa, vejamos então como o crédito presumido do IPI está disciplinado na Lei nº 9.363/96:

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. 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.

A interpretação literal que se extrai do comando normativo acima transcrito é que gera direito ao crédito presumido do IPI os valores decorrentes da aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para aplicação no processo produtivo das empresas produtoras e exportadoras. A industrialização por encomenda é um serviço prestado ao industrial e não se identifica definitivamente com qualquer dos itens citados na norma, quais sejam matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Portanto mesmo que nessa prestação de serviço possa se agregar algum insumo ou mesmo que do serviço resulte uma matéria-prima a ser utilizada no seu processo produtivo próprio, entendo que a lei não permitiu essa apropriação.

Tanto é verdade, que posteriormente à edição do referido benefício fiscal, sobreveio por meio da Lei nº 10.276/2001, uma forma alternativa de apuração do crédito presumido, desta feita prevendo expressamente a possibilidade de se apropriar do valor correspondente aos serviços com industrialização por encomenda. Segue transcrição do dispositivo legal:

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.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

(...)

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na [Lei nº 9.363, de 1996](#).

Ora, na minha opinião, evidente que se o contribuinte quiser se apropriar dos valores gastos com industrialização por encomenda é obrigatório que ele faça a opção pelo cálculo do crédito presumido do IPI na forma alternativa proposta pela Lei nº 10.276/2001. Ou seja, ao optar pela fórmula de cálculo da Lei nº 9.363/96 não há possibilidade desse aproveitamento por absoluta falta de previsão legal.

Por todo o exposto voto por dar provimento parcial ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional no sentido de que não é possível o aproveitamento de crédito presumido de IPI em relação à industrialização por encomenda.

Recurso Especial do Contribuinte

Como bem relatado pela ilustre relatora, a discussão trazida no recurso do sujeito passivo é se há o direito de se apropriar crédito presumido do IPI em relação aos insumos aplicados em produtos NT (Não Tributados).

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. Portanto valem aquelas mesmas observações já despendidas anteriormente relativas à análise do recurso especial da Fazenda Nacional.

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/98 que era o vigente à época dos fatos, mas nada mudou a respeito deste assunto no atual regulamento:

*Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, **obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI** (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).*

*Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, **excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado)** (Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13).*

(...)

*Art. 8º **Estabelecimento industrial** é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, **de que resulte produto tributado**, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, 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,

Processo nº 13971.001061/00-87
Acórdão n.º **9303-005.886**

CSRF-T3
Fl. 27

por não estarem os produtos dentro do campo de incidência do imposto.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial apresentado pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal