



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

Processo n° 13984.720500/2011-48
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-005.209 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2018
Matéria IPI
Recorrente API-SILVESTRE AGROINDUSTRIAL EXPORTADORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

LEI N. 9.363/96. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS (NT). CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. INCABÍVEL.

Para a fruição do benefício do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 deve a empresa satisfazer cumulativamente a duas condições - ser produtora e ser exportadora.

Em conformidade com a determinação da própria Lei nº 9.363/96, o conceito de "produção" deve ser buscado na legislação do IPI, de forma que "empresa produtora" é aquela que possui ao menos um "estabelecimento produtor", assim considerado "todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto [IPI]".

Assim, não gera direito ao aproveitamento do crédito presumido de IPI a exportação de produtos com notação "NT" (Não Tributados) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), eis que estão excluídos do campo de incidência do IPI.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Carlos Augusto Daniel Neto e Maysa de Sá Pittondo Deligne, que davam provimento. A Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne irá apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Vinicius Guimarães (Suplente convocado) e Carlos Augusto Daniel Neto. Ausente justificadamente o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que foi substituído pelo Suplente convocado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. PRODUTO NT.

A exportação de produtos NT não gera direito ao crédito presumido do IPI, instituído para ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins. Não se consideram produtores, para efeitos fiscais, os estabelecimentos que confeccionam mercadorias constantes da TIPI com a notação NT.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. JUROS SELIC

É incabível, por falta de previsão legal, a atualização, pela taxa SELIC, dos valores objeto de pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Versa o processo sobre pedido de ressarcimento do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, correspondente às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de insumos correspondentes a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos exportados, referente aos **anos de 2004 e 2005**, no valor de R\$ 334.490,51 (trezentos e trinta e quatro mil quatrocentos e noventa reais e cinquenta e um centavos). Foram apresentadas declarações de compensação para utilização do crédito em questão.

O pedido foi indeferido e as compensações não foram homologadas pela autoridade administrativa sob o fundamento de que a totalidade da receita de exportação constante nos demonstrativos de apuração do crédito presumido do IPI (DCP) é proveniente da exportação de produtos não tributados, inexistindo, portanto, direito ao crédito pleiteado.

A contribuinte apresentou sua defesa, alegando, conforme consta na decisão recorrida, "basicamente, que, sendo empresa produtora e exportadora (beneficiadora e

acionadora, portanto, industrial), seriam ilegais e inconstitucionais os atos administrativos que restringem o benefício concedido pela lei, sendo que não importaria a origem dos insumos utilizados, pois todos que ingressassem na empresa com fins de exportação serviriam de base de cálculo do crédito presumido, sobre o qual inclusive incidiria a correção monetária, conforme julgados administrativos e judiciais que cita".

O julgador de primeira instância não acolheu as razões de defesa da interessada, em resumo, sob os seguintes fundamentos:

- Considerando-se que o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 autoriza a fruição do benefício do crédito presumido do IPI às empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições – ser produtora e ser exportadora –, não resta dúvida quanto a total impossibilidade de existência e aproveitamento de crédito do IPI para os estabelecimentos cujos produtos fabricados são classificados como “NT” na TIPI. Isso porque os estabelecimentos processadores de produtos NT não são considerados como produtor, para efeitos da legislação fiscal. Com efeito, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como produtora, ela não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está submetido o benefício em análise, qual seja, o de ser produtora.

- Com relação à taxa SELIC, registre-se que não existe, efetivamente, fundamento legal para qualquer atualização no ressarcimento de créditos do IPI. Além disso, cumpre ressaltar a vedação do § 2º do art. 38 da Instrução Normativa SRF nº 210/2002 (§ 5º do art. 52 da IN SRF nº 600/2005), no sentido de que não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, o que sepulta a pretensão do requerente nesta primeira instância administrativa. O art. 66 da Lei nº 8.383/91 e o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95, preveem a atualização, mas se referem apenas aos casos de pagamento indevido de tributos e contribuições federais.

Cientificada dessa decisão em 13/11/2014, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/11/2014, sustentando, em síntese:

- A lei não condiciona o benefício fiscal ao produto exportado tributado, ou não tributado "NT", ou que esteja ou não sujeito a incidência de IPI. As leis determinam que a beneficiária seja simplesmente a "empresa produtora e exportadora de mercadorias". Este é o real pressuposto da concessão. Nada mais.

- A lei instituidora do benefício não há nenhuma disposição referente a "estabelecimento industrial", como requisito para fruição do crédito presumido de IPI. Com efeito, a Lei faz referência à "empresa produtora e exportadora", e não a "estabelecimento industrial". Não se pode confundir "estabelecimento industrial" com "empresa produtora" como fizeram os julgadores administrativos, pois são conceitos diferentes, para aplicações diferentes.

- Ao realizar as operações industriais para "modificar, aperfeiçoar e alterar o acabamento ou aparência do mel", a recorrente efetua processo de industrialização, na modalidade de beneficiamento (artigo 4º, II do RIPI). Além disso, ao receber a matéria-prima em tambores, que são utilizados apenas para transporte e realizar os processos de industrialização a impugnante o condiciona em embalagem própria, antes da comercialização, o que, por si só já comprova a industrialização conforme previsto no Regulamento do IPI.

- A recorrente impetrou mandado de segurança nº 2003.72.06.002141-6/SC em face do ato do Delegado da RFB em Lages, requerendo que "o direito ao benefício fiscal denominado 'Crédito Presumido IPI' sob o total de suas aquisições, sem a vedação disposto no art. 2º, §2º das Instruções Normativas/SRF n. 23/97 e 313/03, ou seja, incluindo-se as aquisições efetuadas de pessoas físicas não contribuintes de PIS/COFINS, no cômputo do valor do crédito a ser compensado ou restituído". O Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento ao apelo da empresa recorrente, tendo o acórdão transitado em julgado. Logo, o crédito presumido de IPI é devido mesmo

que as aquisições sejam de pessoas físicas não contribuintes do PIS e da COFINS, eis que anexa está a ordem emanada do Poder Judiciário com tal determinação.

- Utilizar os créditos que tem direito a Recorrente apenas pelo seu valor nominal tipifica um enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Pública, pois, a correção monetária nada acrescenta ao valor a ser utilizado, apenas mantém a equivalência monetária. Não obstante, o direito à correção monetária dos montantes tributários a serem utilizados é direito consectário do direito de propriedade (CF, arts. 5º, XXII e 170, II).

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

O crédito presumido do IPI, para ressarcimento do valor do PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as aquisições de insumos, é assegurado pela Lei nº 9.363/96, nos seguintes termos:

*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. 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.***

[negritei]

Para entender a amplitude do benefício, importa determinar o conteúdo e alcance do termo "empresa produtora". Deixa-se de lado a questão da necessidade de a empresa ser também "exportadora", que não é objeto de controvérsia nos presentes autos.

O parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 determina que se deve utilizar subsidiariamente a legislação do IPI para o estabelecimento do conceito de "produção", e como a Lei nº 9.363/96 não apresenta qualquer definição ou noção nesse sentido, o intérprete deve se

socorrer integralmente das normas do IPI. A utilidade desse conceito está justamente na determinação de quem é o sujeito (pessoa jurídica) responsável pela "produção", qual seja, a "empresa produtora". Mesmo porque a Lei nº 9.363/96 não menciona o vocábulo "produção" em qualquer outro dispositivo além do art. 3º, parágrafo único.

Com efeito, a Lei nº 4.502/64 traz a definição de "estabelecimento produtor" no seu art. 3º, abaixo transcrito:

*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 officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.199, de 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. (Incluído pela Lei nº 9.493, de 1997) [negritei]

Dessa forma, para fins da legislação do IPI, o "estabelecimento produtor" deve atender a dois requisitos concomitantemente: industrializar produtos + dar saída a produtos sujeitos ao IPI.

Na sequência, conforme mandamento do próprio art. 3º, parágrafo único da Lei nº 4.502/64, o conceito de "industrializar" deve ser entendido como o verbo relativo a "qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto", salvo as exceções especificadas, matéria regulamentada nos arts. 3º ao 7º do Regulamento do IPI/2002.

Voltando a Lei nº 9.363/96 vemos que o direito ao crédito presumido é assegurado à "empresa" (pessoa jurídica) como um todo, sendo a sua apuração é esclarecida no seu art. 2º na seguinte forma:

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.

(...)

*§ 2º No caso de **empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador**, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.*

*§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para **qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados**, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.*

(...) [negritei]

Mais tarde, de forma razoável, no art. 15 da Lei nº 9.779/99¹ determinou-se que a apuração do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 deveria se dar, obrigatoriamente, de forma centralizada², seguindo o mesmo procedimento das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins que o incentivo pretende ressarcir.

Assim, em conformidade estrita com a interpretação determinada na própria Lei nº 9.363/96, "empresa produtora" é aquela que possui ao menos um "estabelecimento produtor", assim considerado "*todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto [IPI]*".

Dessa forma, a Lei nº 9.363/96, embora não tenha determinação expressa nesse sentido, contém dispositivos que conduzem à interpretação precisa de que o direito ao crédito presumido tem como pressuposto que o produto exportado tenha sido industrializado na forma estabelecida pela legislação do IPI, bem como que esse produto esteja dentro do campo de incidência desse imposto.

Conforme determinação expressa do art. 6º da Lei nº 10.451/2002, consolidado no art. 2º do RIPI/2002, abaixo transcritos, os produtos com notação "NT" estão excluídos do campo de incidência do IPI:

Art. 6º O campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado).

Art. 2º [RIPI/2002] 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

¹ Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:

I - o recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos;

II - a apuração do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996;

III - a apuração e o pagamento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servido Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;

² Matéria consolidada no art. 183 Regulamento do IPI/2002:

Art. 183. A apuração do crédito presumido do imposto será efetuada, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica (Lei nº 9.363, de 1996, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 15, inciso II).

"NT" (não-tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º).

Nessa esteira nada há a reformar na decisão recorrida que concluiu acertadamente que a então impugnante não fazia jus ao crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96, nestes termos:

*(...) estabelecimento industrial é aquele que executa qualquer das operações definidas na legislação do imposto como de industrialização, da qual, **cumulativamente**, resulte um produto **tributado**, ainda que de alíquota zero ou isento. Por outro lado, não é estabelecimento industrial para fins de IPI aquele que elabora produtos classificados na TIPI como NT, bem como quem realiza operação excluída do conceito de industrialização dado pelo RIPI. (...)*

(...)

Assim, os produtos exportados (mel) embora sofram algum tipo de tratamento respectivamente continuam sendo classificados na TIPI como NT, portanto, permanecem fora do campo de incidência do IPI, e dessa forma não pode o requerente ser considerado, nos termos da legislação fiscal, como estabelecimento produtor, e, conseqüentemente, não pode pleitear o ressarcimento do crédito presumido referente às exportações de produtos NT.

(...)

*Considerando-se, então, que o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 autoriza a fruição do benefício do crédito presumido do IPI às empresas que satisfaçam, **cumulativamente**, dentre outras, a **duas condições – ser produtora e ser exportadora** –, não resta dúvida quanto à total impossibilidade de existência e aproveitamento de crédito do IPI para os estabelecimentos cujos produtos fabricados são classificados como "NT" na TIPI. Isso porque os estabelecimentos processadores de produtos NT não são considerados como produtor, para efeitos da legislação fiscal. Com efeito, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como produtora, ela não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está submetido o benefício em análise, qual seja, o de ser produtora.*

(...)

O entendimento acima também foi acolhido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em excelente Voto do Conselheiro Relator Rodrigo da Costa Pôssas, transcrito parcialmente abaixo:

Processo nº 10665.000728/200322

Recurso Especial do Procurador

Acórdão nº 9303-005.170 – 3ª Turma

Sessão de 17 de maio de 2017

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado NACIONAL DE GRAFITE LTDA.

(...)

VOTO

(...)

Considerando-se, então, que o artigo 1º da Lei 9.363/96 autoriza a fruição do benefício do crédito presumido do IPI às empresas

que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições — ser produtora e ser exportadora—, não resta dúvida quanto à total impossibilidade de existência e aproveitamento de crédito do IPI para os estabelecimentos cujos produtos fabricados são classificados como NT na TIPI. Isso porque os estabelecimentos que produzem mercadorias NT não são considerados como produtor, para efeitos da legislação fiscal. Com efeito, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como produtora, ela não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições imposta pelo benefício em análise, qual seja, o de ser produtora. Esta condição está intimamente relacionada à própria natureza do crédito presumido. Ser industrializado o produto exportado é característica essencial da finalidade da lei: estímulo às empresas para que destinem seus produtos com maior valor agregado à exportação, melhorando nossa balança comercial e reduzindo a taxa de desemprego. São justamente os produtos industrializados que agregam mais fatores de produção, sobretudo mão-de-obra. São eles que possuem cadeia produtiva mais extensa e, portanto, de maior influência para o desenvolvimento econômico.

Não é a exportação de produtos primários que se procurou estimular, já que esta sempre foi avocação do país ao longo de toda a sua história.

(...)

Se o benefício fosse estendido a todas as empresas produtoras exportadoras, sem a delimitação de ser contribuinte do imposto algumas questões ficariam sem uma solução prevista na lei, como por exemplo, como se daria a escrituração dos créditos para a futura compensação? Não existe previsão de livro registro de apuração do IPI para não contribuintes. Todos sabemos que a apuração do imposto a pagar ou dos créditos devem ser escriturados no referido livro.

Ademais a lei não contém palavra inúteis. Se fosse para abarcar os exportadores que não fossem produtores porque a lei traria e expressão "produtora e exportadora". Bastaria o uso da palavra "exportadora".

Está claro, dessa forma, que há que se interpretar a linguagem legislativa contida no art. 1º da Lei 9.363/96 e cabe a nós, desse tribunal administrativo, elucidar e resolver o presente caso concreto ora apresentado a essa corte. É da interpretação que cuida a hermenêutica jurídica.

(...)

Podemos concluir que tanto em uma análise econômica quanto jurídica não há como se interpretar o art. 1º da Lei 9.363/96, a ponto de considerar que a empresa produtora e exportadora ali mencionada abarcaria até mesmo àquelas não contribuintes do IPI, ou seja, somente os estabelecimentos industriais é que podem compensar os créditos presumidos de IPI nos casos de exportação.

Economicamente falando, não há porque se incentivar, com desoneração tributária, a produção de produtos não industrializados, como por exemplo, as commodities, pois todos sabem que o Brasil tem expertise nesta área, sendo um dos maiores exportadores mundiais.

Em se tratando de uma interpretação meramente jurídica, se fosse a intenção do legislador, a lei teria de ser muito clara, e

não deixar nenhuma margem de dúvida quanto à extensão do benefício, conforme preceitua o CTN e várias outras leis tributárias e financeiras.

*Dessa forma, o crédito presumido de IPI somente poderá ser ressarcido pela empresa exportadora ou, no caso de exportação indireta, pelo fornecedor da comercial exportadora, levando-se em conta apenas os insumos adquiridos no mercado interno, onerados pelo PIS e COFINS, e utilizados na **industrialização** de bens destinados à exportação.*

(...)

Diante da ausência de direito ao ressarcimento de crédito presumido pleiteado resta prejudicada análise do outro argumento da recorrente, acerca da necessidade de atualização monetária do respectivo valor.

Por fim, não socorre a recorrente eventual provimento judicial no mandado de segurança nº 2003.72.06.002141-6/SC, impetrado em face do ato do Delegado da RFB em Lages, relativo ao direito ao crédito presumido nas aquisições efetuadas de pessoas físicas não contribuintes de PIS/Cofins, eis que não consta no presente processo qualquer glosa sob o referido fundamento.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Declaração de Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Como tive a oportunidade de apontar na sessão de julgamento, não concordei com o raciocínio traçado pela I. Conselheira Relatora por considerar correta a inclusão na definição das receitas de exportação dos valores das mercadorias vendidas para o exterior não tributadas (NT) pelo IPI. Inclusive, essa turma já havia externado esse posicionamento, por maioria de votos, no Acórdão 3402.003.840, de 20/02/2017, de minha relatoria.

Com efeito, o crédito presumido sob análise foi instituído pela Lei n.º 9.363/1996 com a finalidade de incentivar as exportações, em prol das empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais, nos seguintes termos:

"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." (grifei)

Ao fazer menção à garantia do crédito sobre mercadorias nacionais, a lei conseguiu englobar todas as mercadorias produzidas, sejam elas tributadas ou não pelo IPI. A condição de incidência sobre as aquisições foi feita, apenas, para o PIS e a COFINS, contribuições de que tratam as Leis Complementares 7 e 8/70³.

De fato, o crédito presumido é para ressarcimento do valor do PIS e da COFINS devidos pelas empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais. A forma de apuração e aproveitamento deste crédito foi relacionado ao IPI, cuja legislação foi adotada de forma subsidiária quanto aos conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem. Nos termos da lei:

"Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

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

³ Cumpre mencionar que como sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Repetitivo n.º 993.164/MG (Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010), "sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeitos à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS".

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.

Art. 4o Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente."

Contudo, e ao contrário do que entendeu o Despacho Decisório no presente caso, a lei não faz qualquer exigência de tributação pelo IPI para o gozo do crédito, sendo certo que basta que sejam adquiridos matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (nos termos da legislação do IPI, sejam eles tributados ou não por este imposto) para a produção de mercadorias nacionais (tributadas ou não pelo IPI).

Com efeito, não há qualquer exigência legal no sentido de que o produto exportado pela beneficiária do crédito presumido seja um produto tributado pelo IPI. Esse raciocínio vem sendo traçado, há muito, por este Conselho, como se depreende do julgamento do Conselho Superior exarado em 2003:

"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS.

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e da COFINS em favor da empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a "mercadorias" foi dado o benefício fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos "produtos industrializados", que são espécie do gênero "mercadorias".

(...)

Recurso ao qual se dá parcial provimento.

(...)

*VOTO DO CONSELHEIRO DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA
RELATOR-DESIGNADO*

(...)

Creio, ainda, abrindo aqui parênteses a bem ilustrar o debate, que do exame do Regulamento do IPI, (Decreto nº 2.637/98), que trata dos conceitos de industrialização (transformação; beneficiamento; montagem; acondicionamento; e renovação e recondicionamento), entendo possível afirmar que as "mercadorias" exportadas pela interessada (produtos de origem animal impróprios para o consumo humano, utilizados na preparação de produtos farmacêuticos — fl. 143) - sobre os quais houve incidência de PIS e COFINS -, são sim objeto ou resultante de um processo produtivo, mesmo que classificados como NT.

Neste sentido, vale citar trechos de artigo de Júlio M. de Oliveira, intitulado "A Constituição, A Lei e o Regulamento do IPI — Hipóteses de Conflito":

"(..) Ao nosso ver, o objeto do imposto não consiste meramente no ato de produzir acima delineado, pelo contrário, a materialidade da hipótese de incidência reside no resultadáfimal deste ato — o produto. . Assim não fosse, estaríamos diante de um imposto sobre industrialização e não sobre o produto industrializado. Neste sentido, cabe lembrar as sempre lúcidas considerações do mestre Geraldo Ataliba, verbis:

*"... Pela sua utilização (desse conjunto de componentes) é que se obtém, afinal, um produto. Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não se estará diante do IPI, mas de tributo diverso."*⁸

Porém, esgotar-se na existência de produtos industrializados a materialidade da hipótese de incidência do IPI, em outras palavras, o mero surgimento de um produto industrializado é suficiente para caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto?

Quer nos parecer que não. (.)"

Feitas essas considerações, é possível afirmar que as "mercadorias" exportadas pela interessada são sim "produtos industrializados", mesmo que não tributados. Mas, a meu entender, não é essa a questão central que se encontra em debate.

E a propósito da discussão central travada nestes autos, necessária se faz reafirmar que o benefício do crédito presumido está expressamente direcionado à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

O artigo de lei é abrangente, portanto, daí não ser possível restringir o debate entre a distinção entre "produto industrializado não tributado" e "produto industrializado tributado", pois tanto um como outro são "mercadorias" e, conseqüentemente, abrangidos pela Lei nº 9.363/96. Daí, sim, se autorizado o pleito de ressarcimento para produtores de produtos NTs, como na hipótese dos autos.

Aliás, o crédito presumido em análise tem por objetivo o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as etapas anteriores da cadeia produtiva, no caso o PIS e a COFINS, não importando se o produto é ou não tributado pelo IPI na saída final" (CSRF, Processo 13005.000689/98-61, Data da Sessão 13/08/2003 Relator Henrique Pinheiro Torres Nº Acórdão 202-15016 - grifei)

Em consonância com o entendimento do voto acima transcrito, entendo que não importa para fins de aferição do crédito presumido da Lei n.º 9.363/1996 a tributação pelo IPI seja na entrada para a produção, seja na saída para exportação.

Ainda que existam posições mais recentes da CSRF em sentido contrário ao aqui proposto, entendo que o entendimento pela desnecessidade de tributação pelo IPI para o gozo do crédito presumido, anteriormente veiculado por aquela Câmara Superior, que deveria prevalecer. Vejamos alguns julgados anteriores:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/1998 a 30/09/1998

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS.

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96, ao instituir o benefício do crédito presumido de IPI à empresa produtora e exportadora de "mercadorias nacionais", não o restringe apenas aos produtos industrializados, não cabendo ao intérprete administrativo fazer distinção onde a própria lei não o fez.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Decisão

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Rodrigo da Costa Póssas e Otacílio Dantas Cartaxo, que negavam provimento.

(...)

Nesse sentido, resta-se evidente o entendimento de que, tendo o crédito presumido em análise o objetivo de ressarcir as contribuições incidentes sobre as etapas anteriores da cadeia produtiva, não é relevante se o produto é ou não tributado pelo IPI na sua saída final." (CSRF, Número do Processo

11077.000253/2003-67 Data da Sessão 30/05/2011 Relatora Nanci Gama Acórdão nº 9303-001.438 - grifei)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS.

O artigo 1º da lei nº 9.363/96, ao instituir o benefício do crédito presumido de IPI à empresa produtora e exportadora de "mercadorias nacionais", não o restringe apenas aos produtos industrializados, não cabendo ao intérprete administrativo fazer distinção onde a própria lei não o fez.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. FRETES. VINCULAÇÃO AOS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. APROVEITAMENTO.

De se permitir na formação do cálculo presumido de IPI a inclusão dos gastos com fretes pagos e destacados nas notas fiscais por ocasião de insumos utilizados no processo produtivo.

TAXA SELIC. SÚMULA nº 411-STJ.

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco. Rel. Min. Luiz Fux, em 25/11/2009.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho (Relator), Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo da Costa Póssas e Otacílio Dantas Cartaxo, que davam provimento parcial quanto à exportação de produtos NT. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Nanci Gama." (CSRF, Processo 11610.021746/2002-65 Data da Sessão 31/05/2011. Relator Gilson Macedo Rosenburg Filho Nº Acórdão 9303-001.469 - grifei)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Exercício: 2000

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NT. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO.

Para fins de apuração da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, inclui-se o valor correspondente à exportação de produtos NT.

AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES. PESSOAS FÍSICAS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. ART. 62-A do RI do CARF. REPETITIVO DO STJ.

Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. Antecedentes desta Câmara Superior de Recursos Fiscais e Recurso Repetitivo do STJ.

Além disso, deve ser aplicada a taxa Selic aos valores a serem ressarcidos à título de incentivo fiscal, sob risco de se afrontar à própria lei instituidora do benefício, se este tiver seu valor corroído pelos efeitos da inflação. Com efeito, a não aplicação de qualquer índice para recompor o valor de compra da moeda reveste-se em

violação aos princípios da razoabilidade e da isonomia. Portanto, aplica-se a taxa Selic desde o protocolo do pedido até seu efetivo pagamento ou até a data da consolidação das compensações a ele vinculadas.

REP Negado e REC Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, : I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, que dava provimento; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(...)

No entanto, no tocante ao mérito, o mesmo, a meu ver, não merece provimento, e para tanto peça vênha para reproduzir as razões do voto do ilustre conselheiro Henrique Pinheiro Torres, acórdão no. 930301.606, da sessão de 30 de agosto de 2011, que adoto como razão de decidir:

No tocante à inclusão no cálculo da receita operacional bruta dos valores correspondentes às vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros, para determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, ao meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela inclusão de tais valores tanto no cálculo da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta. Explico: a Lei 9.363/1996, ao instituir o benefício, mesclou conceitos próprios do IPI com outros do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica “emprestados” às contribuições, senão vejamos:

(...)

Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação são conceitos afeitos ao imposto de Renda da Pessoa Jurídica e, por empréstimo, às contribuições, enquanto a definição de matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produção e produtor intrínseca ao IPI. Em razão disso, a norma do parágrafo único desse artigo determina a aplicação subsidiária da legislação desses tributos na conceituação dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, de matéria-prima, de produtos intermediários e de materiais de embalagem (...)

Por outro lado, a Portaria MF 129/1995, de 05 de abril de 1995, em seu art. 2º, § 2º, inc. II definiu, para efeito de cálculo do crédito presumido, a receita de exportação como o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais.

Com essa definição, não se pode inferir que as vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador devam ser expurgadas do cálculo da receita de exportação, pois o texto legal não faz qualquer distinção no tocante à tributação dos produtos, ao contrário, trataos de forma genérica, condicionando apenas que sejam "mercadorias nacionais". Em termos econômicos, também não faz sentido essa exclusão, a não ser que a parcela fosse de igual maneira excluída da receita operacional bruta, de forma a evitar distorção no índice a ser aplicado sobre o valor das aquisições, pois do contrário, estar-se-ia alterando artificialmente, sem respaldo legal, a relação entre a receita de exportação e a operacional bruta.

Esclareçase, por oportuno, que não se está aqui reconhecendo direito ao crédito presumido pertinente às aquisições desses produtos, que, sem qualquer industrialização adicional efetuada pelo adquirente, são por ele exportados. Uma coisa é estabelecerse o coeficiente entre a receita de exportação e a operacional bruta, outra bem diferente é definir os insumos em que predito coeficiente será aplicado para determinação das “aquisições incentivadas”.” (CSRF, Processo n.º 13811.005178/2002-14 Data da Sessão 20/02/2014 Relatora Nanci Gama Acórdão n.º 9303-002.889)

Processo nº 13984.720500/2011-48
Acórdão n.º **3402-005.209**

S3-C4T2
Fl. 644

Nesse sentido, por entender que Lei n.º 9.363/1996 não vincula o cálculo do crédito presumido à efetiva tributação pelo IPI na entrada ou na saída, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como declaro meu voto.

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.