



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

**Processo nº** 14090.000418/2007-44  
**Recurso nº** 864.519 Voluntário  
**Acórdão nº** **3102-000.116 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 7 de julho de 2011  
**Matéria** IPI - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** AGRO-SAM AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTOS QUE NÃO SE SUBMETERAM A OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, a definição de estabelecimento produtor, para efeito de aplicação do incentivo fiscal ali definido, deve ser buscada na legislação do IPI, sendo de rigor a observância das prescrições da Tabela de Incidência do imposto, que vincula de toda a Administração. Não sendo industrializado o produto exportado, descabe o direito ao benefício.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama e Álvaro Almeida Filho. Ausente justificadamente o Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

Paulo Sergio Celani - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Paulo Sergio Celani.

## Relatório

Para historiar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

“Cinge-se a presente lide ao indeferimento do ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 13/12/1996, referente ao 3º trimestre do ano-calendário de 2000, cujo pedido no montante de R\$97.826,13 foi formalizado, em 02/12/2003, por intermédio de transmissão da PER/DCOMP nº 16923.87148.021203.1.1.01-2943.

Instruída pela Informação Fiscal de fls. 15/16, de 06/12/2007, a autoridade competente da Delegacia da Receita Federal em Cuiabá, MT, exarou, às fls. 46/48, Despacho Decisório indeferindo o crédito presumido pleiteado, sob o argumento de que as exportações da contribuinte, todas realizadas por intermédio da Amaggi Importação e Exportação, referiam-se à soja em grãos, produto que é não tributado (NT) pelo IPI.

Regularmente notificada, a requerente apresenta a manifestação de inconformidade de fls. 51/56, para alegara que:

9. Não há na legislação qualquer restrição ao direito do crédito ser ou não ser o produto nacional industrializado e exportado, tributado no final da cadeia pelo Imposto sobre Produtos Industrializados, Aliás, todos os produtos exportados são desonerados do IPI, por previsão constitucional.

10. O benefício instituído pela Lei nº 9.363/96 é claro sim em referir que faz jus ao crédito presumido do IPI tão somente os produtores e exportadores de produtos nacionais, como preceitua o artigo 10 desse dispositivo legal, e em nenhum momento faz-se qualquer alusão a restrições, vejamos:

[...]

11. A Recorrente é produtora e exportadora de produtos nacionais e por essa razão faz jus ao direito supradescrito, e o fato do produto final por ela produzido não se sujeitar à incidência do IPI, não lhe tira o direito ao crédito presumido, aliás a própria legislação que o instituiu indicou como seria tratado aquele contribuinte que tivesse um produto final não tributado pelo IPI.

[...]

12. Ora, a previsão do artigo 4º da Lei nº 9.363/96 só comprova que o legislador ao instituir o crédito presumido do IPI tinha como objetivo a recuperação das contribuições do PIS e da COFINS que tivessem onerado as matérias primas, produtos intermediários e ou material de embalagem adquiridos no mercado interno, para utilização no processo produtivo de produtos exportados, sem lhe interessar ser ou não ser o produtor exportador contribuinte do IPI.

13. Assim, a empresa que não possui débitos de IPI, em consequência da não incidência desse imposto sobre o seu produto final tem a possibilidade, conforme estabelece o artigo 4º da Lei na 9.363/96, de requerer por trimestre-calendário o seu ressarcimento em moeda corrente, por fazer jus ao crédito presumido do IPI.

14. Dessa forma, tem-se que a Recorrente tem direito ao ressarcimento do crédito presumido do IPI, uma vez que não há qualquer vedação legal para utilização desta espécie de crédito.

Esse é, inclusive o entendimento da Câmara Superior de Recursos [...].

Por fim, a contribuinte requereu a procedência do pedido formulado relativamente ao crédito presumido de IPI.”

A unidade julgadora de primeira instância indeferiu a solicitação contida na manifestação de inconformidade, mantendo o indeferimento do crédito presumido pleiteado, conforme decisão anterior da unidade da RFB. A ementa do acórdão recorrido está assim redigida:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000*

*CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT.*

*O direito ao crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, não estando, por conseguinte, alcançados pelo benefício os produtos não-tributados (NT).*

*Solicitação indeferida”*

Contra esta decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário, repetindo o que contido na manifestação de inconformidade.

Acrescenta pedido de correção do crédito pleiteado, vez que não o aproveitou, compensando-o com obrigação tributária, e a Administração Tributária, por sua vez, ao indeferir o pleito, teria causado postergação ilegítima no ressarcimento de valores já recolhidos aos cofres públicos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Sergio Celani, relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, e matéria é da competência da 3ª. Seção de Julgamento, devendo ser conhecido.

Inicialmente, esclareço que, em nenhum momento, a contribuinte questionou a classificação fiscal indicada pelo Fisco para o produto exportado, nem tampouco sua caracterização como *não tributado* (NT) na TIPI.

A controvérsia restringe-se à possibilidade de serem considerados no cálculo do crédito-prêmio de que trata a Lei nº 9.363/96 as aquisições de insumos utilizados na obtenção de produtos classificados na TIPI como NT.

A esse respeito, com fundamento em voto muito bem lançado pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos, no Acórdão 204-03.428, de 04/09/2008, a 4ª. Câmara do 2º. Conselho de Contribuintes, em decisão por voto de qualidade, ao julgar processo que tratava

de pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96, formulado por uma cooperativa exportadora de café cru não descafeinado, classificado na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI – como não tributado (NT), decidiu que, não sendo industrializado o produto exportado, não caberia o direito ao benefício.

Por concordar com este entendimento e considerá-lo aplicável no presente caso, em que o produto exportado, soja em grão, também consta na TIPI como NT, transcrevo, nas linhas que seguem, trechos daquele voto, cujas razões de decidir adoto.

“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 Ulhoa 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.

Cumpre 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.”

Após tecer tais considerações e transcrever doutrina de Hely Lopes Meirelles e Celso Antônio Bandeira de Mello, extraídas de suas reconhecidas obras, respectivamente, Direito Administrativo Brasileiro e Curso de Direito Administrativo, com vistas a realçar a força normativa dos decretos e regulamentos, por conseguinte, a força normativa da TIPI, vez que veiculada por meio de decreto, o ilustre Conselheiro conclui que dúvidas sobre o que seria industrialização se resolveriam pela utilização da TIPI, não sendo permitido ao agente administrativo considerar industrializado produto que nesta tabela conste como não tributado.

Prossegue o voto com as seguinte palavras:

“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”.

Por isso, não sendo o recorrente estabelecimento produtor nos termos exigidos pela legislação concessiva do favor fiscal, não tem direito a ele. Correta a decisão que o denegou, ao recurso do contribuinte deve ser negado provimento.

No caso deste processo, em que o produto exportado também não foi submetido a processo de industrialização, nos termos da legislação do IPI, especialmente, porque consta na TIPI como não tributado, a recorrente não tem direito ao crédito presumido de que trata a lei n.º 9.363/96, logo, não há que se falar em atualização monetária ou acréscimos de juros.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Paulo Sergio Celani.