



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

Processo nº 10665.000726/2003-33
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.168 – 3ª Turma
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria IPI - PEDIDO DE RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NACIONAL DE GRAFITE LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/1998

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS (NT)

A exportação de produtos NT, situados fora do campo de incidência do imposto, não gera direito ao aproveitamento do crédito presumido de IPI.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial (fls. 423 a 441¹) interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 2101-00.201, de 4 de junho de 2009 (fls. 405 a 415), com fulcro

¹ A numeração das folhas reporta-se à atribuída nos autos digitais.

no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais–RI - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. O acórdão recorrido está assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/1998

*CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO
TRIBUTADOS NO MERCADO INTERNO.*

*O produtor e exportador de produtos não-tributados no mercado
interno tem direito ao crédito presumido de que trata a Lei nº
9.363/96.*

Recurso Voluntário Provido.

Em síntese, a decisão reconheceu o direito de o contribuinte inserir, na base de cálculo do crédito presumido do IPI – CP-IPI, os valores das aquisições de todos os insumos utilizados no procedimento industrial que se incorporarem ao produto final, para os fins de determinar o valor do benefício fiscal e, conseqüentemente, o seu ressarcimento.

No recurso especial, a Fazenda Nacional suscita dissídio jurisprudencial quanto à inclusão, na base de cálculo do CP-IPI, do valor das receitas de exportação de produtos situados fora do campo de incidência do imposto, gravados com a notação NT na TIPI. No mérito, argumenta que tais bens não são considerados como industrializados de acordo com o art. 13 da Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1993, e que a Instrução Normativa SRF nº 23, de 13 de março de 1997, reafirma o direito ao benefício, quando o produto exportado for tributado à alíquota zero, sem referir-se aos produtos NT. Refere também o Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22 de abril de 1996, item 4.11.

Por meio do Despacho S/Nº - 3ª Câmara, de 1º de junho de 2015 (fls. 461 a 465), o Presidente da 3ª Câmara admitiu o apelo.

O feito foi contrarrazoado (fls. 482 a 492). O interessado colacionou doutrina e jurisprudência que amparam a tese de que a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, instituidora do benefício, não exigiu que o produto fosse exportado para o direito à sua fruição.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Admissibilidade

A Fazenda Nacional foi intimada do acórdão recorrido, em 19/12/2009(cfe. Termo de Intimação pessoal do Procurador, fl. 417). O apelo formulado em 21/12/2009(cfe. RM nº 13905, fl. 421) é tempestivo. Ademais, o instrumento recursal foi adequadamente instruído, mediante cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigma, que, a partir de circunstâncias fáticas similares, deram diversa interpretação à lei tributária.

Assim, presentes os pressupostos recursais, o arrazoadado de fls. 423 a 441 merece ser conhecido como recurso especial contra o Acórdão nº 2101-00.201, de 4 de junho de 2009.

Mérito

Este Colegiado já julgou recurso idêntico nos autos do processo administrativo nº 10665.001234/2002-84, em que figuravam as mesmas partes, na sessão de 5 de julho de 2016. Na ocasião, fui designado para a redação do voto vencedor para o Acórdão nº 9303-004.177, cujos fundamentos repito como razão de decidir, forte no § 3º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999:

O recurso interposto pelo contribuinte é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A matéria objeto da divergência apontada pelo sujeito passivo diz respeito à questão do direito ou não ao crédito presumido de IPI, como forma de ressarcimento do PIS e da COFINS nas exportações de produtos que constam da TIPI com a notação NT (não tributados). Realmente é uma matéria divergente como demonstrou o contribuinte em seu Recurso Especial. Assim, conheço o recurso e passo a análise do mérito.

Visando incentivar as exportações de produtos industrializados, de alto valor agregado, a União criou o crédito presumido de IPI como uma forma de ressarcimento das contribuições sociais do PIS e COFINS, incidentes sobre as aquisições, no mercado interno (nacionais), de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo de bens exportados.

Tal crédito presumido foi criado pela Lei 9.363/96, que adveio da MP 948/95 e reedições. Para o cumprimento do objetivo a lei criou o ressarcimento ao produtor e exportador do pagamento das contribuições PIS e COFINS, incidentes no processo de produção da mercadoria a ser exportada.

Tal discussão tem resultado em interpretações divergentes no Poder Judiciário o no próprio CARF. A depender das composições dos tribunais, tanto administrativos quanto judiciais, o resultado dos julgamentos tem dado soluções divergentes, ora permitindo, ora negando, o direito ao creditamento previsto na referida lei. Isso causa uma insegurança jurídica nos contribuintes. Já é hora de tentar pacificar a questão, mesmo sabendo que não é uma tarefa fácil. Até porque os nossos tribunais superiores ainda não se manifestaram a respeito.

Porém já percebemos uma certa tendência dos Tribunais Regionais Federais de negar o aproveitamento do créditos nos casos em que as mercadorias exportação não são consideradas industrializadas (NT).

Podemos citar como exemplos de decisões que negaram o aproveitamento do crédito: TRF da 3ª Região, Apelação em MS 309.564/MS, Processo 2005.61.00.001347-9, Rel. Juiz convocado Dês.Federal Roberto Jeuken, 3ª T., julg. 04/12/2008, DJ 20/01/2009.

Apelação cível 1.245.945/MS, processo 1999.61.00.001975-3, Rel. dês. Federal Cecília Marcondes, 3ªT., julg. 27/11/2008, DJ 09/12/2008.

TRF da 5ª Região, AMS 89.109/PE, Processo 0002369-88.2003.4.058308, Rei. Des. Federal Francisco Barros Dias, 2ª T., julg. 18/08/2009, DJ, 11/09/2009.

Apelação em MS93782/PE, Processo 0009922-45.2005.4.05.8300/03, Rel. Des. Federal Rivaldo Costa, 3ª T., DJ 28/08/2007.

Como já dissemos, os Tribunais Superiores ainda não se manifestaram diretamente sobre o tema.

Para continuarmos a discorrer sobre o tema, é essencial ao deslinde da demanda, determinar se os produtos com a classificação "NT" na TIPI, que trata de produtos em que não há a incidência do IPI, por não serem industrializados e, portanto, não estarem no campo de incidência do imposto, podem se caracterizar como produtos originários de empresa produtora e exportadora descrita no art. 1º da Lei 9.363/96, transcrito abaixo.

A lei, muita das vezes, apesar de não ser o meio ideal, deve dar definições aos institutos. Tal conduta do legislador serve para dar contornos precisos a alguns termos usados, como por exemplo o conceito de produto industrializado. A lei assim o faz. E mais. A Legislação complementar é de suma importância, quando traz a tabela TIPI com informações de quais produtos seriam NT e que tais produtos estariam fora do campo de incidência do IPI, não sendo considerados, portanto, produtos industrializados.

O benefício fiscal chamado "Crédito Presumido de IPI - Exportações" consiste em um crédito adicional de IPI para sociedades industriais que diretamente ou indiretamente exportam seus produtos industrializados ao mercado internacional. Tem como objetivo principal desonerar a cadeia produtiva dos produtos a serem exportados do custo econômico da COFINS e do PIS, conforme podemos notar pelo texto do 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 dos 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".

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.

Com efeito, cabe aos intérpretes das leis, trazer o real e correto significado das normas nela contidas. Se a norma é dúbia cabe aos operadores do direito a sua correta interpretação, conforme as técnicas da ciência da Hermenêutica Jurídica, e não fazer a interpretação de modo aleatório e intuitivo.

Nem mesmo uma interpretação literal do art. 1º da referida lei poderia levar concluir que a empresa produtora e exportadora também abarcaria àquelas que não são contribuintes do imposto. Porém, como já dito, esse seria o pretense resultado de uma interpretação meramente literal. Esse tipo de análise somente pode ser feito quando a lei expressamente determinar. Pelo contrário, qualquer tipo de interpretação nos levaria ao mesmo resultado, como acontece com os textos legais bem elaborados.

Deve, neste caso, fazer uma interpretação sistemática, que consiste em harmonizar a presente norma de um modo contextualizado com todo o texto da mesma lei e com o arcabouço legal pátrio, principalmente na área tributária.

Teremos de fazer a nossa análise em conjunto com toda a legislação que rege o IPI. Em um estudo da lei incentivadora, nos artigos posteriores ao 1º, o legislador já deixa mais claro que a delimitação do benefício se daria somente em relação aos produtos industrializados. Isso nos remete à matriz legal do IPI.

A Lei nº 4.502/64 é muito precisa na definição do que seja estabelecimento produtor quando preceitua em seu art. 3º que "considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto". Assim fica claro que tanto na acepção econômica quanto jurídica, não há como se enquadrar empresas não sujeitas ao IPI como estabelecimento industrial ou estabelecimento produtor.

É pacífico que os produtos classificados na TIPI como "NT" não estão incluídos no campo de incidência do IPI, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 2º do RIPI/98.

(Decreto 2.637, de 25.06.98).

"Art. 2º - 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 n.º 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13)"

Logo, quem produz esses produtos, ainda que sob uma das operações de industrialização previstas no artigo 4º do Regulamento do IPI não é considerado, à luz da legislação de regência desse imposto, como estabelecimento produtor ou industrial, de acordo com o artigo 8º do RIPI/98, que prescreve:

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).

Estabelecimento produtor ou 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.

Ora, de fato, seu beneficiário necessariamente deve produzir industrializados sujeitos à incidência do PI e exportá-los, diretamente ou através de empresa comercial exportadora, para que lhe seja reconhecido o direito ao crédito presumido, conforme a sistemática instituída pela Lei nº 9.363/96.

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.

Primeiramente cabe esclarecer o conceito de hermenêutica "que provém do latim *hermenêutica* (que interpreta ou explica), é empregado na técnica jurídica para assinalar o meio ou modo por que se devem interpretar as leis. a fim de que se tenha delas o exato ou o melhor sentido. Na hermenêutica jurídica, assim, estão encerrados todos os princípios e regras que devam ser judiciosamente utilizados para a interpretação do texto legal. E esta interpretação não se restringe ao esclarecimento de pontos obscuros, mas toda elucidação a respeito da exata compreensão da regra jurídica a ser aplicada aos fatos concretos.

É o que faz a hermenêutica jurídica, interpreta as leis. Deixo claro também que não se trata de lacuna na lei. Caso assim fosse, teríamos que fazer uma integração legislativa e não a interpretação. Mais abaixo deixaremos claro que mesmo àqueles que consideram que a lei é omissa e que há que se fazer a integração, também chegaremos à mesma conclusão: A exportação de produtos NT não gera direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI, lei nº 9.369/96, por não estarem os produtos dentro do campo de incidência do imposto.

Podemos concluir que tanto em uma análise econômica quanto jurídica não há como se interpretar o art. 1º da Lei 9.363/96, aponto 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 *comodities*, 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.

Além do mais a lei que trata de qualquer tipo de exoneração tributária deve ter a sua interpretação restritiva, para abarcar somente os casos expressamente permitidos.

É necessária a autorização legislativa para a concessão do benefício em face do princípio da legalidade.

Como se sabe, o Princípio Constitucional da Legalidade impõe como dever aos agentes públicos que não somente proceda em consonância com as leis, mas também que somente atue quando autorizado pelo ordenamento jurídico. Melhor dizendo, não tem a liberdade de fazer o que lhe convém apenas pela ausência de norma proibitiva, mas somente fazer o que a lei autoriza ou determina.

O princípio da legalidade vale tanto para a exação quanto para a isenção. Sabemos que o crédito presumido é um tipo de isenção parcial.

É indiscutível que a lei que trata de isenção deve descrever, pormenorizadamente, todos os elementos da norma jurídica tributária. A descrição deve ser exaustiva para a própria segurança jurídica dos contribuintes. Não pode haver subjetivismos ou interpretações não jurídicas.

O art. 1º da lei isentiva faz exatamente isso. Descreve minuciosamente os contornos de quem tem o direito ao crédito presumido para evitar que o intérprete ou aplicador da lei tenha entendimentos contraditórios, gerando incerteza e insegurança para o contribuinte.

Com efeito não há outra conclusão que não a constatação que crédito presumido de IPI somente poderá ser efetuado 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 utilizados na **industrialização** de bens destinados à exportação.

Para corroborar e elucidar todo o exposto, por ser de uma precisão ímpar trago o Presidente Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nº 202.16.066:

"A questão envolvendo o direito de crédito presumido de IPI no tocante às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados na confecção de produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI com a notação NT (Não Tributado) destinados à exportação, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.

*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. 2º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal o crédito é destinado, tão-somente, às **empresas***

que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições: a) ser produtora; b) ser exportadora. Isso porque, os estabelecimentos processadores de produtos NT, não são, para efeitos da legislação fiscal, considerados como produtor.

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 artigo 3º da Lei 4.502/1964, considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.

*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 industrial exportador, e o direito à manutenção e utilização do crédito referente a insumos empregados na fabricação de produtos exportados. Neste caso, a regra geral é que o benefício alcança apenas a exportação de produtos tributados (sujeitos ao imposto); se se referir a NT, só haverá direito a crédito no caso de produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda como previsto no parágrafo único do artigo 92 do RIPI/1982.

Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é a mudança trazida pela Medida Provisória nº 2.508-16, 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".

Também, colaciono parte do voto do Conselheiro Gilson Rosemburg Filho, em voto recentemente proferido neste plenário:

Por outra parte, é cediço que os produtos classificados na TIPI como "NT" não estão incluídos no campo de incidência do IPI Logo, quem fabrica tais produtos, mesmo sob uma das operações de industrialização previstas no Regulamento do IPI (no caso, as operações dispostas no art. 3º, caput e incisos, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/1982 - RIPI/82), não é considerado, à luz da legislação de regência desse imposto, como estabelecimento industrial. Isso porque, de acordo como o art. 8º do RIPI/82 (abaixo transcrito), estabelecimento industrial é o que industrializa produtos sujeitos à incidência do IPI, ou seja, é aquele estabelecimento 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. Ao contrário, não é estabelecimento industrial para fins de IPI aquele que elabora produtos classificados na TIPI como não-tributado (NT), bem como quem realiza operação excluída do conceito de industrialização dado pelo RIPI.

"Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no artigo 3º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, art 3º)."

Neste diapasão, Raimundo Clóvis do Valle Cabral em "Tudo sobre o IPI, 4ª edição, São Paulo, Ed. Aduaneiras, págs. 54/55 e 57, assim assevera:

"Estabelecimento Industrial é o que industrializa produtos sujeitos à incidência do imposto, ou seja, aquele que executa operações definidas na legislação do IPI como de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, o condicionamento/reacondicionamento e renovação e recondicionamento) e da qual resulte um produto tributado, ainda que de alíquota zero, ou isento. Tem por base legal o artigo 3º da Lei nº 4.502, de 1964, alterado pelo artigo 12 do DL nº 34/66, que tem o seguinte texto: Considera-se estabelecimento industrial todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto '(art. 8º).

As expressões 'fábrica' e 'fabricante' são equivalentes a 'estabelecimento industrial', como definido acima (art. 487-II).

Se o produto por ele industrializado corresponde uma alíquota positiva (diferente de zero) estará ele obrigado a destacar o imposto na nota fiscal emitida observando as demais obrigações concernentes à escrituração fiscal e ao recolhimento do imposto, assumindo o real papel de contribuinte – sujeito passivo de obrigação principal, salvo se optante pela inscrição no Simples (art. 20-I, 23-II e 107).

Se o produto industrializado estiver sujeito à alíquota zero, ou for isento, embora não haja imposto a ser destacado nem recolhido, ele estará obrigado a emitir nota fiscal e proceder às demais obrigações relativas à escrituração fiscal prevista no Ripi, pois está definido como sujeito passivo de obrigações acessórias (art. 22).

Contrario sensu, chega-se à conclusão de não ser estabelecimento industrial, para fins do IPI, aquele que elabora produtos classificados na Tipi como NT (não-tributados), bem assim os resultantes de operações excluídas do conceito de industrial tação pelo artigo 5º do RIPI."

O texto reproduzido acima traduz a essência da expressão "NT" aposta na TIPI ao lado dos produtos excluídos do campo de incidência do IPI qual seja o estabelecimento que dá saída a produtos não-tributados, não se classifica, nessas operações, para fins de incidência do imposto, como estabelecimento industrial, ou seja, como contribuinte do IPI. E o aproveitamento de créditos do IPI está intimamente ligado ao conceito do que seja estabelecimento industrial para a legislação desse imposto, no sentido de que não ser um estabelecimento de tal espécie implica o não-reconhecimento da existência de créditos ou débitos de IPI impossibilitando o aproveitamento dos primeiros (dos créditos) ou o surgimento da obrigação tributária principal decorrente dos segundos (dos débitos).

Nessa linha, merece citar, especificamente no tocante ao crédito presumido do IPI objeto de análise no presente processo, o preceito do art 1º combinado com o do parágrafo único do art. 3º, ambos da Lei nº 9.363/96:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (...).

Art. 3º (...).

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação (...) do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento (...) dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, (...)."

Lógico que "produção" conforma-se na atividade do "produtor ". E, nos termos da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, matriz legal de grande parte da legislação do IPI, "estabelecimento produtor" é aquele

que industrializa produtos sujeitos ao imposto. Estabelece o art. 3º da aludida lei:

"Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto."

Considerando-se, então, que o art. 1º da Lei nº 9.363/96 autoriza a fruição do crédito presumido do IPI ao "estabelecimento produtor e exportador", e que o art. 3º da Lei 4.502/64 é a matriz do Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados, não resta dúvida quanto à total impossibilidade de existência e, consequentemente, de aproveitamento de crédito do IPI para os estabelecimentos cujos produtos fabricados são classificados como "NT" na TIPI.

Pelos fundamentos expostos, é possível arrolar as seguintes conclusões:

O estabelecimento industrial é aquele que industrializa produtos sujeitos à incidência do imposto, ou se/a, aquele que executa as operações definidas na legislação do IPI como de industrialização e da qual resulta um produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento. Portanto, os produtos exportados que não se encontram no campo de incidência do IPI, por constar da tabela como NT (não tributado), não geram crédito presumido de IPI:

A legislação que trata do específico benefício do crédito presumido do IPI determina que as "mercadorias" devam decorrer de "estabelecimento produtor", o qual, à luz da legislação do IPI, é somente o que industrializa produtos tributados por essa exação.

Assim não há que se falar em questões fáticas, mas meramente jurídicas. Por isso toda a análise se absteve de ilações de fato, mas argumentações meramente jurídicas, como aliás devem ser todas as questões trazidas a interpretação pelos tribunais..

Também não há discussão acerca de os produtos que não tributados – NT, estarem, ou não, no campo de incidência do IPI. Senão teríamos de fazer uma longa explanação sobre outros institutos tributários como isenção, imunidade, não incidência, lançamento, fato gerador, dentre outros.

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 *comodities*, 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.

Mesmo para aqueles que entendem que existe omissão legal e que pretendem fazer a integração prevista no art. do CTN, *In verbis*:

Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

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.

A ordem de integração é obrigatória, como determina a Lei. Podemos usar a analogia com o caso dos créditos básicos e assim chegarmos à conclusão que não

geram direito ao crédito a exportação de produtos NT. Neste caso existe até uma súmula do CARF:

Súmula CARF nº 20: Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

Porém podemos passar também para o segundo critério de integração. Trata-se de usarmos os princípios gerais de Direito Tributário. O princípio mais específico em relação ao IPI é o princípio constitucional da não cumulatividade do IPI, transcrito abaixo:

Art. 153, § 3º: "O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".

Fica claro aqui também que tem que haver tributo devido para que possamos aplicar o princípio. Se o produto final não é tributado, não há que se falar em aproveitamento de crédito. Obviamente a lei pode excepcionar e permitir o aproveitamento do crédito, já que não há óbice constitucional como ocorre com o ICMS. Mas, como dito acima a lei tem que ser clara ao permitir o creditamento nessas situações especiais o que não ocorre *in casu*.

O próprio TRF da 3ª Região tem exarado decisões que vedam o direito ao incentivo da lei 9.363 quando não há o recolhimento do IPI na cadeia de industrialização da mercadoria a ser exportada.

O Direito Pátrio não autoriza o aproveitamento do crédito presumido de IPI em relação a mercadorias exportadas que figurem como NT na tabela do IPI – TIPI.

Essa é a única conclusão juridicamente aceitável ao interpretarmos, por todas as técnicas existentes, os diplomas legais do crédito presumido – Lei 9.363/96, em cotejo com as demais legislações do IPI.

Aqueles que defendem que a lei instituidora do incentivo é lacunosa, podemos fazer a integração nos moldes permitidos pelo CTN e chegaremos à mesma conclusão acima exposta.

Diante de todo o exposto, voto dar provimento do Recurso Especial interposto pela PGFN.

Conclusão

Com tais considerações, voto pelo provimento do Recurso Especial fazendário, para o efeito de restaurar integralmente a decisão do julgamento de primeira instância.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas