



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

**Processo nº** 11030.002379/2004-93  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-005.893 – 3ª Turma  
**Sessão de** 19 de outubro de 2017  
**Matéria** RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** LODI PEDRAS PRECIOSAS LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS COM NOTAÇÃO NT NA TIPI. IMPOSSIBILIDADE.

Não tem direito ao crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, as pessoas jurídicas que exportam produtos com notação "NT" na Tabela do IPI - TIPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

Demes Brito – Relator

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

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

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF 256, de 22 de junho de 2009, contra acórdão nº **3803-01-760**, proferido pela 3ª Turma Especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF, que decidiu em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para acatar o cálculo do crédito presumido de IPI em relação às aquisições de insumos comercializadas por pessoas físicas e aos produtos adquiridos e exportados em bruto, mantendo-se apenas a glosa efetuada pela Fiscalização quanto aos produtos consumidos no processo industrial que não se enquadram no conceito de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), bem como os utilizados na fabricação de produtos destinados ao mercado interno.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

*"O contribuinte acima identificado transmitiu à Receita Federal Pedido de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMPs) relativa a crédito presumido de IPI do primeiro trimestre de 2004 (fls. 2 a 9).*

*Em Termo de Verificação da Ação Fiscal (fls. 22 a 23), a Fiscalização da repartição de origem, em procedimentos realizados pelo critério de amostragem, registrou que a sociedade empresária havia incluído, indevidamente, no cálculo do crédito presumido do IPI, as aquisições que não davam direito ao referido crédito, por se referirem a compras realizadas junto a pessoas físicas, não tributadas pelas contribuições Cofins e para o PIS, e outras que não se encontravam abrangidas no conceito de insumos, nos termos da legislação tributária de regência.*

*Consignou-se, ainda, que o contribuinte não havia excluído do cálculo do crédito presumido o valor das saídas de matérias-primas não aplicadas na produção, relativas às exportações de produtos em bruto, tendo sido excluídos do cálculo do crédito presumido os valores relativos a essas vendas de mercadorias e incluídos os valores dos insumos com direito ao crédito aplicados em produtos em elaboração e acabados não vendidos que haviam sido excluídos do cálculo do crédito presumido no 4º trimestre de 2003.*

O Acórdão da decisão recorrida, restou assim ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004*

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO.**

*A inovação dos argumentos de defesa em sede de recurso, sem que tenha havido fato novo que os justificasse, impede a sua apreciação por afronta ao princípio do contraditório, dado que a matéria não fora apreciada na primeira instância administrativa.*

*RECURSOS REPETITIVOS. REsp 993.164. Consoante o art. 62A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática prevista no art. 543C da Lei nº 5.869/1973 (Código de Processo Civil) devem ser reproduzidas nos julgamentos do CARF.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI  
Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.*

*As contribuições COFINS e para o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidas no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição, gerando, portanto, direito ao crédito presumido de IPI calculado sobre as aquisições de insumos comercializados por pessoas físicas.*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS. CONCEITUAÇÃO.*

*O direito ao crédito presumido de IPI restringe-se às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo e consumidos a partir de contato direto sobre o produto em fabricação (Súmula CARF nº 19).*

***EXPORTAÇÃO DE PRODUTO EM ESTADO BRUTO. DIREITO AO CREDITAMENTO. Os produtos não tributados (NT) adquiridos pelo contribuinte e exportados em bruto podem ser computados no cálculo do crédito presumido de IPI.***

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração, fls. 153/154. Em seguida, o colegiado *a quo* rejeitou os embargos, fls. 160/163.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpõe o presente recurso especial, suscitando divergência jurisprudencial quanto à impossibilidade de direito a crédito presumido de IPI sobre exportação de produtos não tributados.

Para respaldar a dissonância jurisprudencial, aponta como paradigmas os acórdãos nºs **9303-01.743** e **201-80.363**. Em seguida, por ter sido comprovada a divergência, o Presidente da 3ª Seção de julgamento deu seguimento ao recurso especialmente quanto ao direito ou não crédito presumido sobre exportações de produtos não tributados pelo IPI, fls. 175/177

Não localizei contrarrazões da Contribuinte.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Portanto, a matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, diz respeito quanto à possibilidade ou não de direito a crédito presumido de IPI sobre exportação de produtos não tributados -NT.

Com efeito, foi instituído por meio da Lei nº 9.363/96, o benefício fiscal com o objetivo de desonerar as exportações de mercadorias nacional, com o ressarcimento, na forma de crédito presumido de IPI, das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS incidentes sobre os insumos adquiridos empregados na produção de bens nacionais destinados ao mercado externo. Conforme dispõe o art. 1º da norma em referência.

Nada obstante, tal benefício fiscal garante o direito ao crédito sobre mercadorias nacionais, tributadas ou não-tributadas pelo IPI, mediante o ressarcimento do valor do PIS e da COFINS das empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais. Não há restrição ao aproveitamento do crédito presumido do IPI.

O crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 tem por escopo o ressarcimento das contribuições para o PIS e a COFINS que incidem nas etapas anteriores da cadeia produtiva, não sendo relevante se o produto é ou não tributado pelo IPI na saída. Além disso, a legislação do IPI foi utilizada de forma subsidiária para os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

É o que se vê da redação do artigo 2º da lei 9.363/96, *in verbis*:

---

*"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 materiais de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador."*

Sem embargo, ressalta-se que o crédito presumido de IPI ( Exportação) não se confunde com o crédito básico de IPI, não podendo se aplicar a sistemática da não cumulatividade do IPI em sua apuração, pois constitui-se em incentivo à exportação a partir do afastamento dos efeitos da cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS, independentemente de haver ou não incidência do IPI.

Portanto, a Contribuinte tem o direito ao crédito presumido de IPI - Exportação do que a Lei nº 9.363/96, mediante o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as etapas anteriores da cadeia produtiva, o PIS e a COFINS, não importando se o produto sofrerá ou não a incidência do IPI na saída.

Diante do que foi exposto, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional..

É como voto.

*(assinado digitalmente)*  
Demes Brito

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao ilustre relator, discordo de seu entendimento quanto ao direito de o contribuinte aproveitar crédito presumido do IPI sobre aquisições e revenda para o exterior de produtos não tributados .

No presente caso, trata-se de exportações de pedras preciosas que não sofreram quaisquer industrialização, por parte do exportador, mas apenas beneficiamento, ou seja, no máximo, passaram por processo de desbaste ou lapidação.

Trata-se de matéria antiga no âmbito do contencioso administrativo e a controvérsia resume-se em saber se há a possibilidade de aproveitamento de crédito presumido de IPI, de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363/96, na produção e exportação de produtos classificados na Tabela do IPI com notação "NT" (não tributados).

Preliminarmente é importante ressaltar que entendo que o crédito presumido de IPI, de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363/96, é um benefício fiscal concedido aos

produtores/exportadores de produtos nacionais, e, nessa circunstância impõe-se a interpretação literal dos dispositivos legais nos termos do art. 111 do CTN.

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*

Na verdade a concessão de isenção, anistia, incentivos e benefícios fiscais decorrem de normas que têm caráter de exceção. Fogem às regras do que seria o tratamento normal. Transcrevo abaixo trecho da doutrina do Professor Eduardo Sabbag:

(...)

*Retomando a análise do art. 111 do CTN, o que se nota é que tal dispositivo disciplina hipóteses de “exceção”, devendo sua interpretação ser literal[44]. Na verdade, consagra um postulado que emana efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, “o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei”.*

*Com efeito, a regra não é o descumprimento de obrigações acessórias, nem a isenção concedida e, por fim, nem a exclusão ou suspensão do crédito tributário, mas, respectivamente, o cumprimento de obrigações, o pagamento do tributo e a extinção do crédito, mediante pagamento ou outra modalidade extintiva.*

*Assim, o direito excepcional[45] deve ser interpretado literalmente, razão pela qual se impõe o artigo ora em estudo. Aliás, em absoluta consonância com o art. 111 está a regra do parágrafo único do art. 175, pela qual “a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.*

(...)

*(Trecho extraído da internet no seguinte endereço:  
<https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria>)*

Analisemos então o que consta da Lei nº 9.363/96 que instituiu o benefício do crédito presumido:

*Art. 1º - A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos*

*intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*

(...)

*Art. 3º ....*

*Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.*

Nesse momento é importante destacar que a lei determinou o benefício para a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Se quisesse abarcar todos os exportadores, não necessitaria de incluir a palavra produtora. Seria inócuo. E ao incluir a palavra produtora, determinou no parágrafo único do art. 3º que deve ser utilizada a legislação do IPI para a busca da definição do que se entende por produção.

Sendo assim, a legislação do IPI não considera estabelecimento industrial, ou produtor, para fins do tributo, aqueles que produzem produtos que estão fora do seu campo de incidência. Veja como o Regulamento do IPI disciplina a matéria. Transcreve-se abaixo artigos do RIPI/2002 que era o vigente à época dos fatos, mas nada mudou a respeito deste assunto no atual regulamento:

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

*Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º).*

(...)

*Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).*

Do conjunto dessa leitura, conclui-se que os produtos "NT" (NÃO TRIBUTADOS) estão fora do conceito de produtos industrializados estabelecidos pela legislação do IPI. Assim, quem os produz, não são considerados estabelecimentos industriais para fins dessa legislação.

Assim vem decidindo este colegiado. Para um melhor entendimento transcrevo abaixo trecho de um voto do ex-Conselheiro Henrique Pinheiro Torres proferido no Acórdão nº 202-16.066:

(...)

A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos não tributados (NT) pelo IPI, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei nº 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito é destinado, tão-somente, às empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições: a) ser produtora; b) ser exportadora. Isso porque os estabelecimentos processadores de produtos NT não são, para efeitos da legislação fiscal, considerados como produtor.

Isso ocorre porque, as empresas que fazem produtos não sujeitos ao IPI, de acordo com a legislação fiscal, em relação a eles, não são consideradas como estabelecimentos produtores, pois, a teor do art. 3º da Lei nº 4.502/1964, considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.

Ora, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como produtora, não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está subordinado o benefício em apreço, o de ser produtora.

Por outro lado, não se pode perder de vista o escopo desse favor fiscal que é o de alavancar a exportação de produtos elaborados, e não a de produtos primários ou semi-elaborados. Para isso, o legislador concedeu o incentivo apenas aos produtores, aos industriais exportadores. Tanto é verdade, que, afora os produtores-exportadores, nenhum outro tipo de empresa foi agraciada com tal benefício, nem mesmo as trading companies, reforçando-se assim, o entendimento de que o favor fiscal em foco destina-se, apenas, aos fabricantes de produtos tributados a serem exportados.

Cabe ainda destacar que assim como ocorre com o crédito presumido, vários outros incentivos à exportação foram concedidos apenas a produtos tributados pelo IPI (ainda que sujeitos à alíquota zero ou isentos). Como exemplo pode-se citar o extinto crédito-prêmio de IPI conferido ao industrial exportador, e o direito à manutenção e utilização do crédito referente a insumos empregados na fabricação de produtos exportados. Neste caso, a regra geral é que o benefício alcança apenas a exportação de produtos tributados (sujeitos ao imposto); se se referir a NT, só haverá direito a crédito no caso de produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda, como previsto no parágrafo único do art. 92 do RIPI/1982.

Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é a mudança trazida pela Medida Provisória nº 1.508-16, consistente na inclusão de diversos produtos no campo de incidência do IPI, a exemplo dos frangos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio justamente para atender aos anseios dos exportadores, que puderam, então, usufruir do crédito presumido de IPI nas exportações desses produtos.

Diante de todas essas razões, é de se reconhecer que os produtos exportados pela reclamante, por não estarem incluídos no campo de incidência do IPI, já que constam da tabela como NT (não tributado), não geram crédito presumido de IPI.

(...)

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se pronunciou sobre a possibilidade de apropriação de crédito presumido de IPI na exportação de produtos não tributados, conforme o seguinte precedente:

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ERRO MATERIAL. SANEAMENTO. EFEITOS INFRINGENTES. POSSIBILIDADE. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O decisum agravado deixou de conhecer do recurso especial na parte em que alegada a impossibilidade de inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores relativos a exportação de produtos não tributados, ao fundamento de que o apelo raro padecia de deficiência de fundamentação recursal.*

*2. Compulsando-se novamente o caderno processual, é de se afastar a incidência ao caso da Súmula 284/STF, devendo, pois, ser analisado o mérito do apelo raro nesse particular.*

*3. O Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido de que não há ilegalidade na limitação imposta pelas Instruções Normativas da SRF nº 313/2003 e nº 419/2004 do cômputo dos valores referentes à exportação de produtos não tributados na base de cálculo do crédito presumido do IPI, tendo em vista que a própria Lei nº 9.363/96 admitiu a possibilidade de ampliação ou restrição do conceito de "receitas de exportação" por norma de hierarquia inferior.*

*4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes para dar parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, a fim de reconhecer a impossibilidade de se computarem os valores referentes a exportação de produtos não tributados na base de cálculo do crédito presumido do IPI. (EDcl no AgRg no REsp 1241900/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2014, DJe 11/12/2014) (grifei)*

Cumpre lembrar também recente decisão desta CSRF no Acórdão nº 9303-003.462, de 23/02/2016, relatoria do Presidente da 3ª Seção de Julgamento, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que ficou assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999*

*IPI. CRÉDITOS. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS (NT).*

*A exportação de produtos NT não gera direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI, Lei nº 9.363/96, por não estarem os produtos dentro do campo de incidência do imposto.*

*Recurso Especial do Contribuinte Negado.*

Processo nº 11030.002379/2004-93  
Acórdão nº **9303-005.893**

**CSRF-T3**  
Fl. 11

---

Diante de tudo exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal