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

Processo nº	13411.000762/2005-39
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-002.809 – 3ª Turma**
Sessão de	22 de janeiro de 2014
Matéria	IPI - PRODUTOS NT
Recorrente	AGRODAN-AGROPECUÁRIA RORIZ DANTAS LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

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.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencida a Conselheira Nanci Gama (Relatora), que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente Substituto

Nanci Gama - Relatora

Rodrigo da Costa Pôssas - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto e Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face ao acórdão de nº 3801-00.739, o qual, por unanimidade votos, negou provimento ao recurso voluntário para entender que os produtos exportados não industrializados, ou seja, aqueles considerados como produtos não tributados -"NT" pela TIPI, não integram o cálculo do crédito presumido de IPI, conforme ementa a seguir:

> *"CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NT.*
>
> *O direito ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96 condiciona-se a que os produtos exportados esteham dentro do campo de incidência do imposto, não estando, por conseguinte, alcançados pelo benefício aqueles não tributados (NT)."*

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso especial de divergência, alegando, em síntese, que outros acórdãos, utilizados como paradigmas, entenderam que a lei nº 9.363/96, ao instituir o benefício do crédito presumido de IPI, o concedeu às empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais, não fazendo qualquer exigência de que essas mercadorias nacionais fossem industrializados.

Em despacho de fls. 164/165, o i. Conselheiro Presidente da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais admitiu o recurso especial do contribuinte no que se refere à exportação de produtos "NT".

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 167/173, requerendo preliminarmente que o recurso não fosse admitido ou no mérito a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Nanci Gama, Relatora

Conheço do recurso especial interposto pelo contribuinte eis que tempestivo e, a meu ver, encontram-se reunidas todas as condições de sua admissibilidade. A divergência está devidamente demonstrada.

A controvérsia aduzida nos presentes autos consiste em definir se a produção de produtos, classificados como não tributáveis -"NT"- pela TIPI, integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI ao serem exportados.

Em que pesem as razões aduzidas no acórdão recorrido, entendo que as mesmas não mereçam prosperar eis que o artigo 1º da lei nº 9.363/96[1], ao instituir o benefício do crédito presumido de IPI à "*empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais*", não o restringiu apenas aos produtos industrializados, não cabendo, com a devida *venia*, ao intérprete administrativo fazer distinção onde a própria lei não o fez.

Assim, tendo o benefício fiscal em tela sido dado ao gênero "*mercadorias nacionais*", não cabe ao intérprete restringi-lo à espécie de "*produtos industrializados*".

Nesse sentido, peço a devida licença para transcrever como meu, o voto proferido pelo i. Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda quando do julgamento do Recurso nº 202-126.282, cujas razões passo a aduzir:

> *"Não cabe ao intérprete da norma jurídica estabelecer distinção onde o legislador não o fez. Ao excluir as aquisições, cuja última operação não esteja sujeita à incidência das contribuições por haver um distanciamento do critério legal de apuração da carga de contribuições contida nos insumos, automaticamente estar-se-ia legitimando o pleito de um ressarcimento maior que o previsto em lei para os casos em que a carga de contribuições contida no valor das mercadorias fosse maior que o valor resultante da aplicação do critério previsto em lei, em razão do maior número de etapas que tenha percorrido.*
>
> *O erro da exigência da efetiva incidência das contribuições na última operação decorre, na minha opinião, de dois fatores. A tentativa da administração de barrar o benefício dado pela lei às empresas que adquiram produtos sem a incidência das contribuições, em razão do evidente ganho que auferem pela critérios contidos na lei. O outro é a decorrente da transferência indevida das regras vigentes na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a presente sistemática de apuração dos créditos de COFINS e PIS a serem ressarcidos.*
>
> *Como é sabido, a legislação do IPI, como regra geral, expressamente proíbe o registro do crédito do imposto, se a operação de aquisição não está sujeita à incidência do referido imposto. Em razão do nome "*crédito presumido de IPI*" a Secretaria da Receita Federal deu ao incentivo fiscal o tratamento de crédito de IPI (conforme fica evidenciado pelas diversas normas administrativas expedidas por aquele órgão), como é o caso das mercadorias classificadas como "*Não Tributadas*" (ou NT) na tabela de incidência do IPI, hipótese em que as considera fora do incentivo fiscal em tela. O crédito passível de registro nos livros fiscais do IPI foi apenas uma forma criada pelo legislador para o ressarcimento mais rápido das contribuições, e seu valor não pode ser confundido com o IPI. Por outro lado, a lei autoriza que se utilize os conceitos da*

[1] "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." (grifou-se)

legislação do IPI apenas no que se refere aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (art. 3o., parágrafo único, da Lei nº 9.363/96). O fato de ser ressarcido mediante a compensação com créditos de IPI não lhe altera a natureza jurídica, que permanece sendo de contribuição para o PIS e COFINS.

Finalmente, não cabe à autoridade administrativa tentar corrigir eventuais distorções contidas na lei, como é o caso do ressarcimento das contribuições nos casos em que não houve essa incidência na operação anterior por não ser praticada por contribuinte, como nos casos de pessoas físicas e cooperativas, entre outros. Da mesma forma como a lei beneficiou as empresas que adquirem mercadorias de não contribuintes do PIS e PASEP, ao estabelecer um critério uniforme de apuração do crédito a ser ressarcido para todas as situações, igualmente prejudicou aquelas, cujos produtos percorrem várias etapas, sendo oneradas pelas contribuições de forma mais intensa, pela cumulação da incidência tributária, lhes retirando a competitividade, especialmente no mercado internacional, onde a regra é a não exportação de tributos.

Entendo que a lei deva ser aplicada da forma como foi concebida pelo legislador, e que somente a este compete aprimorá-la. Evidentemente, por todas razões expostas, sou da opinião de que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, mesmo que adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, ou que, por outro motivo, essas contribuições não tenham incidido na aquisição dessas mercadorias, os valores correspondentes a essas operações devem compor a base de cálculo do incentivo fiscal em tela, sendo, portanto, incorreta a glosa aplicada pela fiscalização."

(...)

"Como já por diversas vezes decidido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a finalidade da Lei nº 9.363/96 foi a de desonerar as exportações de mercadorias nacionais e, como conseqüência, melhorar o balanço de pagamentos. Aliás, tal entendimento está em linha com o que doutrinariamente defendido por José Erinaldo Dantas Filho, "O espírito do citado diploma legal foi o de incentivar a exportação de produtos nacionais, tentando diminuir o chamado 'custo Brasil' para os produtos pátrios, de maneira que sejam 'exportados tributos para o exterior'. O legislador federal visualizou a extrema necessidade de desonerar a exagerada carga tributária para os produtos exportados, bem como visou a combater o acentuado déficit da balança comercial de nosso País, assim gerando mais empregos e maior arrecadação."[2]

Diferente não é, aliás, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme já consubstanciado no acórdão referente ao

[2] "Da impossibilidade de Restrições ao Crédito Presumido de IPI através de Normas Administrativas Complementares", *in Revista Dialética de Direito Tributário*, volume 75, p. 77.

julgamento do já mencionado e citado Recurso Especial nº 586.392/RN[3].

*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 recorrente (produtos de origem animal), 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*"*[4]*:"*

(...)

"A 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 resultado final 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."

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."

(...)

"E a propósito da discussão 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

[3] REsp 586.392/RN, Ministra relatora Eliana Calmon, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, acórdão publicado no D.J.U., Seção I, de 6/12/2004

[4] "IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes – Coordenação Marcelo Magalhães Peixoto" – São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 221 a 238

tributado", *pois tanto um como outro são* "mercadorias"[5] *e, conseqüentemente, abrangidos pela Lei nº 9.363/96."*

Dessa forma, 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.

Em face do exposto, conheço do recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte para, no mérito, dar-lhe provimento.

Nanci Gama

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Redator Designado

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.

[5] "Aquilo que é objeto de comércio; bem econômico destinado à venda; mercancia. ..." Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda. "Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa/3ª edição – Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999

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, 3ª T.., julg. 27/11/2008, DJ 09/12/2008.

TRF da 5ª Região, AMS 89.109/PE, Processo 0002369-88.2003.4.058308, Rel. 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 forma 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 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".

Considerando-se, então, que o artigo 1° da Lei 9.363/96 autoriza a fruição do beneficio 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 beneficio 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: estimulo 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 a vocação 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. 1° 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 pretenso 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 texto 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 1°, 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 ser art. 3° que "considera-se estabelecimento produtos 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 2° do RIPI/98.

> *(Decreto 2.637, de 25/06/98).*
>
> *"Art. 2° - 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.° 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 4° 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 8° do RIP1/98, que prescreve:

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

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 n° 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. È da interpretação que cuida a hermenêutica jurídica.

Primeiramente cabe esclarecer o conceito de hermenêutica "que provém do latim *hermeneutica* (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.

È 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, 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.

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

É necessária a autorização legislativa para a concessão do beneficio em face do principio 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.

È 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. 1º 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 aquêle que industrializar produtos sujeitos ao impôsto. *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 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".

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, acondicionamento/reacon-dicionamento e renovação/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. 21).

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 industrialização 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, conseqüentemente, 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 seja, 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 eqüidade.

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

§ 2º O emprego da eqüidade 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.

Àqueles 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 pelo não provimento do Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

Rodrigo da Costa Pôssas