



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

**Processo n°** 13433.000279/98-70  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-004.960 – 3ª Turma  
**Sessão de** 11 de abril de 2017  
**Matéria** IPI. CRÉDITO PRESUMIDO  
**Recorrente** A FERREIRA INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1996

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 do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente 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 Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto por A. FERREIRA INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA. (fls. 620 a 679) com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67, ambos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, buscando a reforma do **Acórdão nº 3301-002.526** (fls. 595 a 608) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 27/01/2015, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1996*

*CASTANHAS DE CAJU NÃO ACONDICIONADAS EM  
EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. IPI. NÃO-  
INCIDÊNCIA.*

*O IPI não incide, em 1996, sobre castanhas de caju secas não  
acondicionadas em recipientes, embalagens ou envoltórios  
destinados à sua apresentação conforme a TIPI/88.*

*EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS PELO  
IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DA LEI Nº 9.363/96.  
IMPOSSIBILIDADE.*

*A exportação de produtos não tributados pelo IPI não enseja  
direito ao Crédito Presumido para ressarcimento da  
Contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre as  
respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-  
primas, produtos intermediários e material de embalagem,  
para utilização no processo produtivo, da Lei nº 9.363/96.*

*Recurso Voluntário Negado*

Para retratar o desenrolar dos fatos ocorridos nos presentes autos, adota-se o relatório constante da decisão recorrida, remetendo-se ao relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife (RE), com os acréscimos devidos, *in verbis*:

[...]

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife (PE)

1. A empresa acima qualificada inicialmente formalizou, em 27/08/98, Pedido de Ressarcimento de IPI (fls. 0031), no valor de R\$ 11.284,85,

correspondente ao ano-calendário de 1996, com fulcro no art. 3º da Lei nº 8.402/92, regulamentado pelo Decreto nº 541/92 – o chamado “Drawback Verde-Amarelo”. Este primeiro pedido recebeu o Nº de Protocolo 13433.000279/9870, que identifica o processo principal deste conjunto.

2. Intimada (fls. 056) a apresentar o Plano de Exportação a que se referia o art. 2º do citado decreto, a interessada entregou, em 28/07/99, novo formulário de Pedido de Ressarcimento (fls. 062), no qual pleiteou o mesmo valor, mas agora tendo por fundamento o Crédito Presumido do IPI da Lei nº 9.363/96.

3. Em 19/12/2000, o contribuinte protocolizou novo Pedido de Ressarcimento (fls. 069) – objeto do Processo nº 13433.001276/0011, que foi juntado a este por anexação –, agora no valor de R\$ 159.291,41, informando como origem do crédito o facultado pelo art. 11 da Lei nº 9.799/99, que generalizou a possibilidade de manutenção e utilização de créditos de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) utilizados na industrialização de produtos tributados, inclusive os tributados à alíquota zero e os isentos.

4. Em anexo a este pedido veio uma justificativa (fls. 065 a 067), na qual se vê que, na realidade, o que se pleiteia é o Crédito Presumido da Lei nº 9.363/96 e que o valor foi majorado por terem sido incluídas no cálculo do benefício as aquisições de insumos (MP, PI e ME) feitas a pessoas físicas e, ainda, de energia elétrica, combustíveis e lubrificantes.

4. Com isto, pretendia a interessada afastar a restrição da IN/SRF nº 23/97, que, a contrario *sensu*, exclui da base de cálculo do Crédito Presumido as aquisições de insumos de pessoas físicas, que não são sujeitas à Contribuição para o PIS e à Cofins, sob a alegação de que, na regulamentação, a norma administrativa extrapolou o texto legal (grifei):

*Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.*

.....

*§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP/PASEP e COFINS.*

4.2. Diz também a peticionante que “é empresa industrial e exportadora de produtos industrializados, CASTANHA DE CAJU, posição 0801.3200 e seus derivados, TODOS de alíquota zero da TIPI – Dec. 2.092/96”.

4.3. Pleiteia ainda que o crédito seja atualizado pela Taxa Selic, demonstrando em uma planilha de cálculo (fls. 083) que, valorado até 30/11/2000, montaria em R\$ 305.535,57.

5. Ao Pedido de Ressarcimento “atrelou” diversos Pedidos de Compensação.

6. O pleito motivou ação fiscal, levada a efeito pela DRF/Mossoró, sendo que, em resposta a uma das intimações, datada de 14/03/2003 (fls. 105), a fiscalizada diz o seguinte:

“Declaro junto a Delegacia da Receita Federal em Mossoró/RN, que esta empresa vende os seguintes Produtos:

[...]

Declaro ainda ser o representante legal da empresa, estando ciente de que a falsidade na prestação destas informações estarei sujeito, juntamente com as demais pessoas que para ela concorrem, às penalidades previstas na legislação criminal e tributária, relativas as falsidades ideológicas (art. 299 do Código Penal) e ao crime contra ordem tributária (art. 10 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).”

7 O Termo de Verificação Fiscal (fls. 112 a 118) lavrado por Auditor do Setor de Fiscalização e Controle Aduaneiro – SIANA da DRF/Mossoró, tem a seguinte ementa:

ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL — MESMO QUE O ESTABELECIMENTO VENDEDOR DA MERCADORIA PROMOVA SOBRE ELA OPERAÇÕES QUE REPRESENTEM, EM TESE, PROCESSOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO, O ESTABELECIMENTO NÃO SERÁ CONSIDERADO INDUSTRIAL À LUZ DA LEGISLAÇÃO DO IPI SE O PRODUTO FINAL RECEBE DA TIPI A CAPITULAÇÃO DE NÃO-TRIBUTADO, ESTANDO A SAÍDA DE TAL PRODUTO FORA DO ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

7.1. No Relatório – em transcrição parcial, no que interessa à lide posta –, é dito o seguinte:

“Analisando as notas fiscais de exportação, verificamos que o produto exportado constitui-se exclusivamente de castanha de caju beneficiada classificadas na posição 0801.32.00, cuja alíquota corresponde a notação "NT" (não-tributado).

... o art. 3º da Lei nº 4.502/64, regra-matriz do IPI, é categórico ao dispor que ‘considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto’ ... , donde concluímos que sob o ponto de vista exclusivamente fiscal, abstraindo conjecturas de caráter econômico, a requerente não se enquadra no conceito de estabelecimento industrial para o caso específico da castanha de caju.

.....

Portanto, para efeitos fiscais, não estamos diante de um contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados.

.....

Neste diapasão, a Lei nº 9.363/96 ao criar o mecanismo do crédito presumido ... , o fez na seara do Imposto sobre Produtos Industrializados, de tal sorte que apenas os estabelecimentos industriais, contribuintes do IPI na forma da legislação pertinente, podem usufruir o incentivo fiscal ...

Estribando este posicionamento, esta o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96, ao dispor que, subsidiariamente, deverá ser utilizada a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados para estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediário e material de embalagem.

Ademais, reconhecer este benefício a pessoas jurídicas não contribuintes do IPI, como no caso em tela, é criar crédito presumido não previsto em lei, em completa dissonância com a disposição do art. 150, § 6º da Constituição Federal de 1988 ...

Em referência às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, entendemos ser, inusitada a solicitação da requerente. Os referidos entes não são contribuintes do PIS e da COFINS. A Lei 9.363/96 instituiu o crédito presumido do IPI como forma de desonerar as citadas contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de insumos para utilização no processo produtivo, em favor do produtor exportador de produtos nacionais. No caso em análise, não se verifica tal incidência. Logo, não enxergamos o crédito vislumbrado pela pleiteante, fato reiterado pelo § 2º, Art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 23 de 13/03/97.

Argumenta também a requerente às fls. 46/47 que teria direito ao crédito presumido decorrente das aquisições de energia elétrica, combustíveis e lubrificantes. Ora, para que sejam caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação exercida diretamente pelo produto em industrialização. A energia elétrica, os combustíveis e lubrificantes, que no caso presente desatendem essa circunstância, não se incluem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário ...

Por derradeiro, cumpre destacar a impossibilidade de reconhecimento da correção monetária de créditos escriturais requeridos de forma extemporânea, por falta de previsão legal, conforme remansosa jurisprudência, tanto judicial quanto administrativa.”

8. O titular da DRF/Mossoró, concordando com a proposta de indeferimento total do pedido feita pelo Auditor-Fiscal, exarou, em 14/10/2003, despacho neste sentido (fls. 119), do qual a empresa foi cientificada em 20/10/2003 (fls. 120).

9. Irresignada, a interessada apresentou, em 18/11/2013, “Impugnação Fiscal” (fls. 134 a 157), na qual desfia longa argumentação bastante folclórica, diga-se de passagem, onde chega a falar, por exemplo, que “Os auditores, com experiência a passaram aos novos aquilo que se chama ‘cultura da instituição’ ou se puseram ao olho da rua pelo temor das ‘aposentadorias’ ou tão mortos de desgosto” dizendo, em síntese, que:

9.1. Há produtos classificados na TIPI com “NT” que são resultantes de processo de industrialização (como defende ser o seu caso) e outros que não são, a exemplo dos in natura (que chama de “NI”), e a lei, assim, atingiria os primeiros, pois objetiva beneficiar os produtores-exportadores.

9.2. Nesta seara, o Auditor-Fiscal teria trabalhado “em cima de um equívoco monumental quando conclui que só seriam “PI – Produtos Industrializados” aqueles produtos titulados por alíquota, ainda que zero. É como se alguém quisesse demonstrar que homem seria todo aquele que for encontrado vestido de calças, o que engloba, na ampla definição, os “senhores” manequins de vitrine e os macacos do circo, quando devidamente indumentarizados. Consoante a máxima, a lei pode tudo, menos transformar o homem em mulher. Transformáveis, sim; pela via cirúrgica e hormonal; pela via do Diário Oficial, não. A questão está na essência do produto e não como é classificado”.

9.3. A antiga isenção ou a atual imunidade dada pela Constituição Federal às exportações não pode ser restringida por qualquer norma aos produtos tributados pelo IPI e que “a remessa à legislação do IPI (Lei nº 9.363/1996, em seu artigo 3º, § 4º), diz respeito tão só às normas operacionais, adjetivas, posto que o direito substancial já fora assegurado no seu artigo 1º, em coerência à legislação hierarquicamente mais alta, a LC 70/1991, matéria que hoje já se insere no texto constitucional”.

9.4. O Conselho de Contribuintes já decidiu “por 14 x 0” (colaciona quinze ementas, sendo doze de um mesmo contribuinte, julgados na mesma sessão, e três de outro, também apreciados em conjunto) que as exportações de produtos “NT” dão direito ao Crédito Presumido e, atacando a “teimosia” da Receita Federal, parodiando, diz que “O sertanejo sabe dizer, com rara sabedoria, das coisas ineficientes e inúteis: ‘Procurar chifre na cabeça de mula’. Pois, onde o Conselho de Contribuinte diz, unânime, por repetidas vezes 14 vezes, Lia e Léa, Labão e Jacó, que o procedimento está sem erro, como justificar a ineficiência de continuar a procurá-los, ainda que sabendo, pela voz mais alta do Egrégio Conselho, que não os há?!”

9.5. O Parecer Normativo CST nº 408/71, o qual transcreve, dizia que faziam jus ao antigo “Crédito-Prêmio” do IPI (instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 491/69 e extinto, de há muito, à época das exportações) as castanhas de caju são industrializadas e então “o assunto castanha de caju ... já foi “inventado” há muitos anos, não dando mais para “repatenteá-lo” agora, em Mossoró. Num caso e noutro, perfeitamente identificada origem do problema: a perda de cultura da instituição, porque o quesito má-fe (excesso de exação?) não há de prevalecer, quando patente está uma crise de conhecimento. Sem dúvidas, se os antigos estivessem a postos, repassando o conhecimento, uma heresia do teor da que aqui se apresenta não teria sido cometida”.

9.6. Pelas características do seu produto, em especial a embalagem, seria tributado à alíquota zero, pois há rotulação na lata (rotulação esta que mostra, em desenho e que diz ser reproduzida nas caixas), mas “A saída dos produtos industrializados, em lata do tipo querosene, tem-se reduzido em prol da embalagem em saco aluminizado, não “transpirante”, fechado e selado a vácuo, que, do ponto de manutenção dos organolépticos, tem-se mostrado mais eficiente do que a lata, ainda que hermeticamente fechada. Por conta disto, a quantidade em que o produto se apresenta normalmente ao consumidor, em vez de uma caixa com duas latas, é, atualmente um único saco de 50 libras” e que esta quantidade (22,7 kg), seria a exata de venda aos consumidores – lanchonetes, docerias, confeitarias, bares, restaurantes e cozinhas industriais (como forma de comprovação do que diz, traz uma Nota Fiscal de venda para exportação de setembro de 2003, de 160 caixas de papelão de castanhas de caju);

9.7. Os mesmos (ditos) quatorze acórdãos unânimes do CC “referem também, unânimes, à legitimidade da Taxa Selic”, argumentando ainda que “se não há um único derrés de mel furado que venha a entrar nos cofres da SRF senão devidamente acolitado pela taxa SELIC, como negá-lo, ao principio da igualdade dos direitos, à outra parte?!”.

9.8. Quanto às aquisições realizadas a pessoas físicas e cooperativas, “o problema se configura de muita simplicidade no que diz respeito à lei: a exigência decorre de norma subalterna, do âmbito interno da SRF, desprovida da prerrogativa de criar ou extinguir direitos. A jurisprudência e a doutrina têm sido deveras unânimes no entendimento de que uma Instrução Normativa nada mais é

que uma norma interna, produzindo efeitos apenas no âmbito interno do órgão público ... nunca para os particulares.”

9.9. Em relação ao mesmo assunto, assevera que o 2ª CC traz, “on line, quase duzentos acórdãos no sentido de que a IN 23/97 cometeu extensa ilegalidade quando fez restrição onde a lei não fez” e transcreve quatorze acórdãos, relativos a processos de sete contribuintes, decisões estas da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, que chama de “STF – Administrativo-Fiscal”.

10. Ao final, requer que (*in verbis*):

a) seja a presente impugnação recebida com o efeito suspensivo de que trata o artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, concluindo V. Exa pela improcedência da classificação de produto NT, pretendida pela autoridade fiscal;

b) pede-se também o reconhecimento da taxa SELIC, bem como o reconhecimento do direito ao ressarcimento do crédito (PIS/ COFINS) presumidamente incidente sobre as matérias primas, produtos, intermediários e material de embalagem empregados na produção dos exportados.

10.1. Ainda faz “juntada de peça magistral, da relatoria de um auditor experiente, o Professor Osvaldo Tancredo de Oliveira, época do Conselho de Contribuintes ...” (na realidade, o Acórdão nº 20209.865, de 17/02/98, da 2ª Câmara do 2º CC, que caracteriza como “caso idêntico”, por ser também de um exportador de castanhas de caju).

11. O julgamento desta Impugnação foi levado a efeito pela 5ª Turma desta DRJ, que não conheceu da Manifestação de Inconformidade, no Acórdão nº 9.433, de 10/09/2004 (fls. 254 a 260):

#### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. INTEMPESTIVIDADE.

A manifestação de inconformidade apresentada intempestivamente não instaura a fase litigiosa do processo e impede a apreciação do mérito pela autoridade de primeira instância.

11.1. Não entrarei em detalhes aqui sobre esta questão da intempestividade – por desnecessário, já que foi superada –, apenas registrando que houve uma certa confusão no encontro intimações/impugnações, face à multiplicidade de processos analisados em um mesmo procedimento fiscal.

12. O primeiro julgamento do Recurso Voluntário interposto (fls. 265 a 279) culminou na Resolução nº 20300.708, de 30/03/2006, da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes (fls. 297 a 301), que baixou o processo em diligência para confirmar ou não a tempestividade da reclamação primeira.

13. Cientificada desta Resolução, a interessada apresentou, em 17/07/2006, Memoriais direcionados ao 2º CC (fls. 331 a 341), nos quais, além de defender a tempestividade, “no mérito, pelas razões apontadas na impugnação e no recurso, bem como pela demonstração cabal de que a TIPI então em vigor classifica como de alíquota zero a TODAS as castanhas de caju, pede o provimento do recurso”.

14. Efetuada a diligência, a 3ª Câmara do 2º CC exarou o Acórdão nº 20312.572, de 20/11/2007 (fls. 375 a 382), assim ementado:

#### PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

*A coexistência das partes e identidade da matéria, a existência de mais de um procedimento administrativo reclama intimações distintas, sob pena de cerceamento do direito a ampla defesa e ao contraditório, garantias constitucionalmente asseguradas ao contribuinte.*

*Recurso provido em parte.*

*14.1. Na parte dispositiva, o decisum diz que “Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do presente recurso voluntário, ante ao preenchimento de seus pressupostos de admissibilidade, para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, e, assim, reconhecendo a tempestividade da manifestação de inconformidade, determinar o retorno do feito a DRJ para análise desta peça processual”.*

*15. Cientificada da decisão, a reclamante ainda enviou outro Memorial ao 2ª CC (fls. 395 a 404), citando jurisprudência do STJ (REsp nº 993.164/MG, submetido ao rito dos recursos repetitivos) que reconhece o direito à inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido das aquisições efetuadas a não-contribuintes PIS/Cofins e à aplicação da Taxa Selic, no caso de oposição indevida do Fisco à sua fruição, em uma ação movida por um exportador de café, que seria “NT”.*

*16. Em 25/04/2011 o processo foi encaminhado para julgamento (fls. 439) da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife (PE) , que indeferiu a manifestação de inconformidade sob a seguinte ementa:*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1996*

*CASTANHAS DE CAJU NÃO ACONDICIONADAS EM EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. IPI. NÃO-INCIDÊNCIA.*

*O IPI não incidia, em 1996, sobre castanhas de caju secas não acondicionadas em recipientes, embalagens ou envoltórios destinados à sua apresentação [TIPI/88, aprovada pelo Decreto nº 97.410/88, NC (81)].*

*EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS PELO IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DA LEI Nº 9.363/96. IMPOSSIBILIDADE.*

*A exportação de produtos não tributados pelo IPI não enseja direito ao Crédito Presumido para ressarcimento da Contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, da Lei nº 9.363/96.*

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte repete os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e solicita que, como nas fases posteriores, este recurso seja recebido em seu efeito suspensivo, e para declarar a improcedência da glosa, sobretudo tendo em vista que as exportações realizadas deram-se no ano de 1997, muito antes das restrições apresentadas para Receita Federal, tudo, sem deixar à margem os demais argumentos, sobretudo as imunidades do produtos industrializado quanto ao IPI, e das receitas de exportação quanto ao PIS e a Cofins.

É o relatório.

[...]

O resultado do julgamento do recurso voluntário interposto pela Contribuinte, nos termos do **Acórdão nº 3301-002.526** (fls. 595 a 608), ora recorrido, foi no sentido de negar provimento para negar o crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 sobre os produtos exportados não sujeitos à tributação pelo IPI (NT).

Além disso, em razão do não reconhecimento do crédito, restou prejudicada a análise dos argumentos relativos à possibilidade de inclusão na base de cálculo do crédito das aquisições de insumos para industrialização (MP, PI e ME) de não-contribuintes PIS/COFINS e das aquisições de energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, bem como sobre a incidência da taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido.

Em face da referida decisão, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 620 a 679), alegando divergência jurisprudencial quanto ao indeferimento do direito ao crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 sobre os produtos exportados não sujeitos à tributação pelo IPI (NT). Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos nºs 9303-001.544 e 9303-001.551. Nas razões recursais, repisou os argumentos trazidos em sede de recurso voluntário.

Foi admitido o recurso especial da Contribuinte, por meio do despacho s/nº, de 19/11/2015 (fls. 683 a 685), proferido pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial com relação ao crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363/96 para os produtos exportados NT.

Devidamente intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 687 a 696), requerendo a negativa de provimento ao recurso especial e, por consequência, a manutenção do acórdão recorrido.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora.

O recurso especial interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, vigente à época de sua interposição, e reproduzido no RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com alterações posteriores, devendo, assim, ser conhecido.

No mérito, cinge-se a controvérsia ao crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 para os produtos exportados não sujeitos à tributação pelo IPI (NT).

Por meio da Lei nº 9.363/96, foi instituído benefício fiscal com o objetivo de desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, 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. Dispõe o art. 1º do referido diploma legal:

*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.*

Conforme se depreende da norma, a benesse 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, não cabendo ao intérprete fazê-lo.

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.

*Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de*

*matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.*

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

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

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

*§ 4o A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.*

*§ 5o Na hipótese do parágrafo anterior, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de 5,37% sobre sessenta por cento do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados.*

*§ 6o Se a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, sobre o valor de revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4o.*

*§ 7o O pagamento dos valores referidos nos §§ 4o e 5o deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

*Art. 3o Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1o, tendo em vista*

---

*o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.*

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

Portanto, a Recorrente tem o direito ao crédito presumido de IPI de que trata 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.

Além disso, embora a Lei nº 9.363/96 faça remissão à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI como subsídio ao conceito de produção, não o é em caráter restritivo do benefício do crédito presumido de IPI. A interpretação da norma deve dar-se em consonância com o objetivo para o qual foi criada, no caso, incentivar o comércio internacional de mercadorias brasileiras, para cuja produção tenham sido empregados insumos e matérias-primas e materiais de embalagem, submetidos à incidência das contribuições sociais do PIS e da COFINS. Não há, no texto legal, exigência de que o produto nacional deva ser tributado pelo IPI.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte, com retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para julgamento das demais questões de mérito.

É o voto.

*(assinado digitalmente)*  
Vanessa Marini Cecconello

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas tenho entendimento diferente a respeito do assunto.

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/82 que era o vigente à época dos fatos, mas nada mudou a respeito deste assunto no atual regulamento:

*Art. 1º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da respectiva Tabela de Incidência (Lei nº 4.502/64, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34/66, art. 1º).*

(...)

*Art. 8º **Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 3º, de que resulte produto tributado,** ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502/64, 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.

(...)

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.*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial apresentado pelo contribuinte.

*(assinado digitalmente)*  
Andrada Márcio Canuto Natal