



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

**Processo nº** 13830.720417/2009-16  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-006.973 – 3ª Turma  
**Sessão de** 13 de junho de 2018  
**Matéria** PER - IPI/Crédito Presumido  
**Recorrente** AMENCO AGROINDUSTRIAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/03/2007

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

Não geram direito ao crédito presumido de IPI, de que tratam as Leis nº 9.363/96 e nº 10.276/2001, a aquisição de insumos utilizados na exportação de 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 negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Andrade Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrade Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte contra decisão tomada no acórdão nº 3403-002.657, de 28 de novembro de 2013 (e-folhas 567 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/02/2003 a 31/03/2007*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO.  
EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT. AMENDOIM  
DESCASCADO NÃO TORRADO. IMPOSSIBILIDADE.*

*O direito ao crédito presumido do IPI é destinado exclusivamente a contribuintes do imposto, entendidos como tal aqueles que exercem atividade produtiva conceituada como industrialização e da qual emirja produto situado dentro do campo de incidência, situação em que não se enquadra o amendoim descascado.*

*Recurso Voluntário Negado*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

A contribuinte é uma empresa, dedicada ao beneficiamento, comercialização e exportação de amendoins, cujo produto final é classificado na TIPI como 1202.20.90, sob a notação NT - Não Tributado. Tal fato é incontrovertido nos autos.

Nesta condição ela pleiteou crédito presumido de IPI, com base na Lei nº 10.276/2001, relativo às suas exportações no período de fevereiro/2003 a março/2007.

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 577 e segs) diz respeito **(i)** à inclusão, no cálculo do crédito presumido do IPI, das exportações de produtos N/T e **(ii)** à inclusão, no cálculo do crédito presumido do IPI, das aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

O Recurso especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 679 e segs.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 684 e segs. Pede que o recurso não seja admitido e, no mérito, que lhe seja negado provimento.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

### Conhecimento do Recurso Especial

A contrarrazoante alega que os acórdãos paradigmáticos tratam de pedido de resarcimento de crédito presumido de IPI fundamentado na Lei nº 9.363/96, enquanto o presente feito trata de pedido de resarcimento de crédito presumido de IPI pelo sistema alternativo previsto na Lei nº 10.276/2001, cuja base de cálculo do crédito presumido de IPI difere daquela prevista na Lei nº 9.363/96.

Explica que

*De fato, o art. 1º da Lei nº 10.276/2001 dispõe categoricamente que a base de cálculo do crédito presumido será a soma dos custos “sobre os quais incidiram as contribuições” para o PIS e a COFINS, disposição esta que não está presente na Lei nº 9.393/96.*

Nesta parte, não tem razão a contraarrazoante. Tanto a Lei nº 9.363/96 quanto a Lei nº 10.276/2001 tratam de forma idêntica a questão da incidência das contribuições ao PIS e a Cofins nas etapas anteriores. Comparemos então a redação das duas leis:

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 resarcimento 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.*

(...)

Lei 10.276/2001:

*Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como resarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.*

*§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:*

(...)

Da leitura dos trechos destacados, conclui-se que, em relação à exigência da incidência do PIS e da Cofins nas etapas anteriores, a Lei nº 10.276/2001 não trouxe qualquer mudança em relação ao que já era exigido na Lei nº 9.363/96.

Em contrarrazões a Fazenda Nacional afirma ainda que o recurso especial do contribuinte não deve ter seguimento em relação à inclusão ou não das aquisições de pessoas físicas e cooperativas no cálculo do crédito presumido de IPI pois essa matéria não teria sido tratada no acórdão recorrido.

Também não vejo razão nessa assertiva. O voto vencedor do acórdão recorrido foi muito conciso, mas utilizou-se do permissivo constante do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, para adotar o acórdão da DRJ como integrante do voto. Portanto, o enfrentamento desta matéria foi feito na forma do voto da DRJ, o qual enfrentou expressamente esta matéria.

Diante do exposto, conheço do recurso especial do contribuinte, no que concordo com a íntegra do despacho de admissibilidade constante às e-fls. 679/682.

## Mérito

Minha posição sobre o tema já é bastante conhecida. Entendo que não há permissivo legal para a apropriação de crédito presumido de IPI na aquisição de insumos para exportação de produtos notados na TIPI como NT (não tributados).

O crédito presumido de IPI, de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363/96 e/ou Lei nº 10.276/2001, 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/intertpretacaoeintegracaoadalegislacaotributaria>)

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 resarcimento 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 matériasprimas, 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.*

E o disposto na Lei 10.276/2001.

*Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como resarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.*

*§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no **caput**:*

*I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e **utilizados no processo produtivo**;*

Nesse momento, é importante destacar que a lei determinou o benefício para a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Se quisesse abranger 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. Portanto não é possível a apropriação de crédito presumido na aquisição de insumos para exportação de produtos NT.

Neste sentido 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 semielaborados.*

*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, reforçandose assim, o entendimento de que o favor fiscal em foco destinase, 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 3<sup>a</sup> 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.*

Por conseguinte, os insumos adquiridos para exportação de produtos classificados na TIPI como NT não geram crédito presumido de IPI.

Dessa forma fica prejudicada a segunda matéria colocada em recurso especial que trata do aproveitamento de crédito presumido do IPI nas aquisições de pessoas físicas e cooperativas. É que todas estas aquisições foram utilizadas na exportação de produtos NT que, como vimos acima, não geram direito ao crédito presumido de IPI.

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

*(assinado digitalmente)*

Andrade Márcio Canuto Natal - Relator.