



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10120.002408/2003-64  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-01.796 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de junho de 2012  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** CARAMURU ALIMENTOS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

NORMAS PROCESSUAIS. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. CUMPRIMENTO DA DECISÃO PELA ADMINISTRAÇÃO NO CURSO DO PROCESSO. PERDA DO OBJETO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Tendo o contribuinte ajuizado ação na via judicial, na qual obteve o reconhecimento do direito ao cômputo das aquisições de insumos perante pessoas físicas e cooperativas, para fins de cálculo do crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS, e, tendo essa referida decisão sido cumprida pela Administração no curso do processo administrativo fiscal, importa em perda do objeto, ocasionando que o recurso não seja conhecido nesta parte.

**CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT.**

O direito ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, não estando, por conseguinte, alcançados pelo benefício, os produtos não-tributados (NT).

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. LEI N. 9.363/96. PRODUTOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO “NT”. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO.**

Os valores relativos às operações de vendas de produtos classificados na TIPI como “NT” devem integrar não só a receita de exportação, mas também a receita operacional bruta, para fins de apuração do coeficiente de exportação, para cálculo do incentivo fiscal.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITO POSTERGADO PELA ADMINISTRAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO.

O STJ decidiu que “A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco” (Recurso Especial n. 993.164, Rel. Ministro Luiz Fux, submetido ao Rito dos Recursos Repetitivos), devendo ser reconhecido o direito à SELIC desde o protocolo do pedido de ressarcimento do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos não conhecer da matéria referente à pessoa física e à cooperativa por perda de objeto. Na parte conhecida, por maioria de votos negar provimentos ao recurso quanto à inclusão de aquisições de MP, PI e ME utilizados na fabricação de produtos "NT", vencido conselheiro JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR. Designado conselheiro GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO para redigir o voto vencedor. Por unanimidade de votos dar provimento ao recurso quanto à inclusão de produtos “NT” na receita de exportação e quanto à incidência da taxa SELIC a partir do protocolo do pedido.

(assinado digitalmente)

Nayra Bastos Manatta - Presidente

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Relator-designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Silvia De Brito Oliveira, Fernando Luiz Da Gama Lobo D’êça, Francisco Mauricio Rabelo De Albuquerque Silva.

## Relatório

Versa o processo de pedido de compensação referente a crédito presumido de IPI que trata a Lei nº 9.363/96, apurado no 1º Trimestre de 2003, no montante de R\$ 919.564,17 (Novecentos e dezenove mil, quinhentos e sessenta e quatro reais e dezessete centavos), vinculados a PER/ DCOMP – Fls. 36/54, relativos a débitos de COFINS do mês de maio de 2003, no valor de R\$305.521,00 (Trezentos e cinco mil quinhentos e vinte e um reais).

Através do Despacho Decisório de fls. 162-172, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Goiânia (GO) deferiu parcialmente o pedido de compensação para reconhecer em favor do contribuinte como saldo credor a quantia de **R\$84.835,86** (Oitenta e quatro mil reais oitocentos e trinta e cinco reais e oitenta e seis centavos) pelo fato do contribuinte: possuir produtos que não se enquadravam no conceito de matérias-primas ou produtos intermediários [1]; revender matéria-prima adquirida sem sofrer processo de industrialização [2]; pelas aquisições efetuadas por intermédio de produtores rurais pessoas físicas e cooperativas que não são contribuintes do PIS/PASEP e COFINS [3]; serviços de frete [4], pela NF nº 78210 no valor de R\$355.470,00 ser classificada como produto NT e não como alíquota zero, como alega o sujeito passivo [5]; haver divergência da receita operacional bruta [6]; pelo fato do custo, na escrituração comercial, não distinguir as aquisições que sofrem a incidência de PIS/PASEP e COFINS [7] e ainda por ser indeferida a atualização monetária por falta de amparo legal [8].

### DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do despacho decisório em 25.09.2007, o interessado apresentou Manifestação de Inconformidade em 01.10.2007 contestando a não homologação: de aquisições oriundas de produtores rurais (pessoas físicas e cooperativas) [1], da receita de exportação de produtos não-tributados [2] e da não concessão de atualização monetária do crédito presumido [3], cujos fundamentos resumidamente alinha-se abaixo:

- a) Os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363, de 13/12/1996 (que instituiu o crédito presumido de IPI) onde afirma “[...] que a lei refere-se a ‘valor total’, não prevendo, porquanto, qualquer exclusão”. Refere-se assim a todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, advindas de pessoas físicas ou jurídicas, com incidência imediata ou mediata do PIS e da COFINS, posto que nesta última situação, já foram tributadas na origem.
- b) Falta às Instruções Normativas ns. 23, de 13/03/1997, e 103, de 30/12/1997, a aptidão para restringir o benefício fiscal instituído pela Lei n. 9.363/1996, ao estabelecer que o crédito presumido de IPI seja calculado apenas com relação à aquisições de pessoas jurídicas sujeitas a PIS/PASEP e COFINS, não podendo o fisco, ao aplicar a norma complementar, inovar a letra da lei a não ser por medida provisória ou outra lei.

- c) A não-homologação de receita de exportação de produtos NT onde afirma ser 'indiscutível o direito do requerente', já que nos termos do art. 1º da Lei nº 9.363/96, o crédito é destinado às empresas que satisfaçam, cumulativamente, duas condições: ser produtora e exportadora.
- d) O Fubá tipo exportação Caramuru e Fubá mimoso fino classificarem-se na posição 1102. 00 - Farinha de milho, com notação "NT", argumentando ainda, "A autoridade fiscal procedeu a exclusão da receita de exportação no valor de R\$1.162.883,18, relativa ao produto FUBÁ TIPO EXPORTAÇÃO, sob o argumento de que os valores relativos à exportação de produtos não tributados não geram direito ao crédito presumido do IPI." E ainda, a base legal para tais glosas indicada pela autoridade fiscal estar no art. 3º, §15, inciso 11, da Portaria MF nº 38, de 27/02/1997 e esta a norma não conceituar receita bruta de exportação como a decorrente da venda de produtos industrializados tributados, sendo pacífica a jurisprudência do CARF favorável ao contribuinte.
- e) Sobre a atualização monetária, o Conselho de Contribuintes decidiu ser cabível a atualização monetária de tais créditos pela taxa SELIC, posto que no caso em tese, tal medida constitui-se de resgate da expressão real do ressarcimento, não representando plus a exigir expressa previsão legal (acórdão 102-0.708).

Ao final, requereu que seja reconhecido seu direito creditório, por consequência, desconsiderada a glosa efetuada pela autoridade fiscal e ainda ter seu direito reconhecido de atualização monetária dos créditos, nos termos da Lei n. 9.250/95, calculando-a da data da protocolização do pedido (08/05/2003) até a data do efetivo pagamento.

### **DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na defesa apresentada, a Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, proferiu o Acórdão de nº. 09-17.825, nos seguintes termos:

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

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

**CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.**

**O crédito presumido do IPI é calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.**

**CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT.**

**O direito ao crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, não estando, por conseguinte, alcançados pelo benefício os produtos não-tributados (NT).**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

***CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS.***

***É incabível, por falta de previsão legal, a incidência de atualização monetária ou de juros sobre créditos escriturais do IPI, bem como sobre o saldo credor trimestral acumulado, sejam eles decorrentes dos chamados créditos básicos ou de incentivos fiscais.***

***LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE.***

***As normas e determinações previstas na legislação tributária presumem-se revestidas do caráter de legalidade, contando com validade e eficácia, não cabendo à esfera administrativa questioná-las ou negar-lhes aplicação.***

***Solicitação Indeferida***

Inicia seu voto abordando **as glosas sobre aquisições de insumos adquiridos de produtores rurais, pessoas físicas e cooperativas**, afirmando ser o crédito presumido, conforme Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/1997 “(...) **calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS**”. A Instrução Normativa SRF nº 103, de 30/12/1997 determina, expressamente, que as matérias-primas e demais insumos adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito pleiteado, em ainda afirma ser este o espírito da Lei nº 9.363, de 1996, concluindo que “os insumos adquiridos de cooperativas de produtores ou de pessoas físicas não podem ser incluídos no cálculo do Crédito Presumido de IPI, por não serem elas contribuintes do PIS e da COFINS em relação ao seu faturamento”.

Quanto à **limitação da receita de exportação aos produtos tributados**, o fisco utiliza-se de jurisprudência para embasar a teoria de que o estabelecimento que dá saída a produtos “NT”, como faz a interessada, não se classifica, nessas operações, para fins de incidência do imposto, como estabelecimento industrial- contribuinte do IPI. Pondera que o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, autoriza a fruição do crédito presumido do IPI ao “estabelecimento produtor e exportador”, e que o art. 3º da Lei 4.502, de 1964, é a matriz do art. 8º do RIPI/2002, não restando dúvida quanto à total impossibilidade de existência, e, portanto, aproveitamento de crédito presumido de IPI para os estabelecimentos cujos produtos fabricados são classificados como "NT" na TIPI.

As jurisprudências do CARF, apresentadas pelo contribuinte quanto à **atualização monetária do ressarcimento com fulcro na taxa Selic**, são rebatidas pelo próprio Conselho, na 3ª Turma de Julgamento - ACÓRDÃO 201-77618 e 201-77754, afirmando não existir na legislação qualquer dispositivo admitindo a aplicação de juros Selic sobre valores ressarcidos ou à ressarcir, de créditos de IPI decorrentes de incentivos fiscais.

Quanto a ilegalidade/inconstitucionalidade de leis/atos normativos alegada pelo sujeito passivo, esse reconhecimento é de competência da esfera judicial, não devendo ser enfrentada na esfera administrativa, sendo que as decisões proferidas pelo STF e STJ têm validade somente se o sujeito passivo for parte daquela relação.

Reafirma sua posição quanto à compensação das glosas procedidas pela Fiscalização correspondentes a aquisições de insumos por intermédio de produtores rurais pessoas físicas e de cooperativas; à limitação da receita de exportação apenas aos produtos

tributados e à denegação da aplicação de juros SELIC sobre o ressarcimento de crédito presumido de IPI.

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Ciente em 22/01/2008 do Acórdão acima mencionado, o contribuinte apresentou em 12/02/2008 Recurso Voluntário a este Conselho, repisando os argumentos da manifestação de inconformidade, a seguir:

1. É pacífico o entendimento jurisprudencial de manter no cômputo da apuração do Crédito Presumido do IPI as aquisições feitas de pessoas físicas/cooperativas, autorizando a atualização do crédito pela SELIC, reestabelecendo a base de cálculo do crédito para o valor de R\$ 206.310.229,15.
2. A ora recorrida ser estabelecimento produtor e exportador, satisfazendo assim a Lei n. 9.363/96: “*Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados*”.
3. O fato de um produto estar afastado do campo de incidência do IPI, por ser não tributável (NT) – Farinha de Trigo Fubá, não faz dele um produto não industrializado. Faz dele, sim, um produto industrializado não tributado pelo IPI, sendo este entendimento pacífico no Conselho de Contribuintes (CSRF 02-01.888, 02- 02.190). Alude o fato de ser utilizadas erroneamente regras de entendimento de benefício fiscal de IPI, para o caso em tese, devendo então ser restabelecido o valor de R\$ 355.470,00, a título de Receita de Exportação de Produtos NT.
4. A Atualização crédito não representa um acréscimo, mas um resgate da expressão real dos valores envolvidos, tendo a ora recorrente decisão do CSRF favorável em nome de Caramuru Óleos Vegetais Ltda - Acórdão nº 204-01.646.

Ao final, requer o restabelecimento ao cômputo da base de cálculo de apuração do crédito presumido do IPI, do valor de **R\$ 206.310.229,15**, a título de AQUISIÇÕES DE PRODUTOR RURAL (pessoas físicas e cooperativas); **R\$ 355.470,00**, a título de RECEITA DE EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS e ainda que seja reconhecido o que o sujeito passivo tem direito a seus créditos atualizados monetariamente, nos termos da Lei n. 9.250/95, calculando-a da data protocolização do pedido (08/05/2003) até a data do efetivo pagamento.

Posteriormente, veio aos autos notícia de que o contribuinte havia impetrado Mandado de Segurança 007.35.00.024003-1, perante a 4ª Vara Federal de Goiânia/GO, no qual obteve ordem para revisão do despacho decisório, para inseria no calculo do crédito presumido, o valor das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de pessoas físicas e cooperativas. Em cumprimento à ordem judicial, foram refeitos os cálculos e retificado o despacho decisório, reconhecendo ao contribuinte o direito ao crédito presumido adicional no valor de R\$ 603.903,08, ficando, todavia, a homologação da compensação condicionada a trânsito em julgado da referida decisão.

## DA DISTRIBUIÇÃO

Retornando os autos de cumprimento da diligência determinada pelo Poder Judiciário, e, tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 02 (dois) Volumes, numerado até a folha 390 (trezentos e noventa), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade e tempestividade, portanto, dele tomo conhecimento, passando a análise dos fatos articulados pela recorrente.

Colhe-se dos autos tratar-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS, instituído pela Lei n. 9.363/96, vinculado a pedido de compensação de débitos de COFINS, sendo que após deferimento parcial dos créditos, restam em litígio administrativo a discussão em torno do direito computar na base de cálculo dos créditos as aquisições feitas perante pessoas físicas e cooperativas [1], de se computar na base de cálculo das exportações as receitas oriundas de exportação de produtos classificados na TIPI na posição “NT” [2], e, finalmente, o direito de incidência da SELIC sobre os valores objeto do ressarcimento, a partir da data do protocolo do pedido de ressarcimento.

Diante da diversidade que a matéria pode comportar em sede de julgamento, passo a abordagem de cada uma delas separadamente.

### **1. Crédito Presumido de IPI como Ressarcimento de PIS e COFINS (Lei n. 9.363/96) sobre aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, de Pessoas Físicas e Cooperativas.**

No que diz respeito a essa matéria, após muitos debates que se travou em torno deste direito (que viera a ser reconhecido pelo extinto Conselho Federal de Contribuintes há cerca de uma década atrás), acabou sendo pacificado entendimento positivamente ao direito de crédito no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, como demonstra o seguinte precedente:

*“TRIBUTÁRIO -CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI -  
RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS -ART 1º DA LEI N.*

*9.363/96 - RESTRIÇÃO PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA 23/97 - ILEGALIDADE.*

*1. Impossibilidade de limitação da incidência do art. 1º da Lei n. 9.363/96, imposta pelo art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa n. 23/97, que determina o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídica.*

*2. A instrução normativa, por ser uma norma subalterna, não tem a faculdade de restringir o alcance de um texto de lei. Ofende-se, dessarte, o princípio da legalidade, inserto no art. 150, inciso I, da CF/88. Precedentes. Agravo regimental improvido.” (STJ – 2ª T – AgRg no REsp n. 995.285 - Rel. Min. Humberto Martins – j. 18.09.2008 – Dje 21.10.2008).*

*“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI N. 9.363/96. IN/SRF 23/97 ILEGALIDADE.*

*1. A Lei n. 9.363/96 - instituidora de crédito presumido do IPI - não distinguiu entre os fornecedores as pessoas físicas e jurídicas, não podendo a IN 23/97, da SRF, implantar tal distinção, estabelecendo que o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/Pasep e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídicas.*

*2. Recurso especial improvido.”*

*(STJ – 2ª T – REsp 627.941 - Rel. Min. João Otávio de Noronha – j. 14.02.2007 – Dj 07.03.2007).*

Em seguida, referido assunto foi submetido ao Rito dos Recursos Repetitivos (art. 543-C, do CPC), no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial n. 993.164, Rel. Ministro Luiz Fux, tendo restado a decisão assim ementada:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.



1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que:

*‘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 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.’*

3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que ‘o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos Justica documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador’.

4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando:

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

*§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:*

*I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero;*

*II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.*

*§ 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 e COFINS.'*

6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).

9. É que: (i) *'a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição'*; (ii) *"o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"*; e (iii) *"a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes"* (REsp 586392/RN).

10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que:

*‘Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.’*

11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.” (STJ – 1ª Seção – REsp 993.164 - Rel. Min. Luiz Fux – j. 13.12.2010 – Dj 17.12.2010).

No âmbito do CARF, igualmente o entendimento da matéria é pacífico, no sentido da existência do direito ao crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS, nas aquisições de insumos feitas a pessoas físicas e cooperativas, como demonstra o precedente da **Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF**, *verbis*:

**“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS**

*- 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 art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão.*

*As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. (...)*

*Recurso especial provido parcialmente.”*

(Acórdão CSRF/02-01.416 da 2ª Turma da CSRF, no Recurso nº 201-115731, Processo nº 10980.015233/99-41, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, em sessão de **08/09/2003**).

No caso em análise, no entanto, há evento superveniente ao processado, que interfere no desfecho que se deva dar ao caso, concernente à existência do Mandado de Segurança n. 2007.35.00.024003-1, impetrado pela recorrente e vinculado à 4ª Vara Federal de Goiânia/GO, e no qual foi proferida sentença reconhecendo ao contribuinte o direito de revisar o Pedido de Ressarcimento de que trata estes autos, determinando que se inserisse no cômputo do benefício, as aquisições de insumos feitas junto à pessoas físicas e cooperativas.

Em cumprimento a referida decisão judicial, através da Informação Fiscal Seort/DRF/GOI n. 11, de 26 de fevereiro de 2010, foi proferido Despacho decisório que retrata a revisão do pedido de ressarcimento em cumprimento de ordem judicial, sendo que acabou sendo reconhecido o direito de um crédito adicional ao já reconhecido, no valor de R\$ 603.903,08, sem homologar, no entanto, compensação que tenha sido procedida com base no referido crédito, antes que houvesse o trânsito em julgado da referida decisão judicial.

Assim sendo, com relação ao direito ao crédito presumido de IPI em tela, decorrentes de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de

embalagens feitos à pessoas físicas ou cooperativas, houve a perda do objeto, decorrente de concomitância entre o Mandado de Segurança n. 2007.35.00.024003-1 e este processo administrativo, de modo que neste particular, **não se conhece do recurso**.

Com efeito, em que pese o entendimento de mérito que se têm da matéria, no caso em concreto, em face da concomitância e da perda do objeto, voto no sentido de **não conhecer do recurso**, no tocante ao direito da recorrente em computar na base de cálculo do crédito presumido em questão, as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, feitas a pessoas físicas ou cooperativas, para emprego na exportação e produtos ao exterior.

Com relação ao pleito de compensação, deve ser atendida, igualmente, a condição imposta pela decisão que cumprira a ordem judicial, aguardando-se o trânsito em julgado para efetivar a homologação da referida compensação.

## **2. Direito ao Crédito Presumido de IPI sobre exportação de mercadorias classificadas como “NT”, na TIPI, e direito de computar essas vendas no cálculo da relação percentual entre receitas de exportação e receita operacional bruta.**

Outra questão que prescinde seja resolvida nesse processo, diz respeito a incidência do benefício em tela (crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS), calculado sobre a receita de exportação oriundas de vendas externas de produtos que, no Brasil, são classificadas na TIPI na posição “NT”.

Esta discussão se biparte em duas possibilidades, a saber: direito ao crédito presumido, em si, proporcionalmente às receitas de exportação de produtos classificados como “NT” [1]; direito de computar no cálculo do valor das receitas de exportação as vendas externas de produtos “NT”, aumentando o montante do que se considera “receita de exportação” para cálculo do percentual da proporcionalidade de exportação.

Na primeira possibilidade, discute-se o próprio montante do crédito, enquanto que na segunda vertente, discute-se a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta (Rex/ROB), da qual apura-se o percentual para aplicação do benefício, proporcionalmente as receitas de exportação.

Antes de mais nada, portanto, cabe perquirir diante de quais das possibilidades tratam os autos, especificamente, ou se das duas.

Colhe-se dos autos que houvera glosa de receita decorrente de exportação de farinha de milho (Fubá Tipo Exportação), que é classificado na TIPI como “NT”, e, conseqüente, por entender a Autoridade Fiscal que referida exportação não geraria direito ao crédito presumido. Portanto, houve indeferimento do próprio crédito presumido sobre o valor acima citado, porém, foi igualmente excluída referida receita do cômputo da receita de exportação para fins do cálculo da relação percentual daquela (Receita de Exportação – REx) com a Receita Operacional Bruta.

Portanto, o caso em concreto trata das duas possibilidades referidas, na medida em que se glosou o valor das aquisições de insumos aplicados na produção de mercadorias “NT”, bem como excluiu as vendas do cômputo da receita de exportação no cálculo do incentivo.

Assim, cabe a abordagem de cada um dos itens, separadamente.

## 2.1 Direito ao Crédito Presumido de IPI sobre exportação de mercadorias classificadas como “NT”, na TIPI.

A controvérsia de interpretação exsurge da leitura feita pela decisão recorrida, e também por parte dos Conselheiros que militam neste Tribunal Administrativo, de que o benefício fora concedido ao estabelecimento produtor e exportador, sendo que, para se identificar quem seja o citado “estabelecimento produtor”, se busca o conceito atribuído pela legislação do IPI, pois que está se tratando de crédito presumido **de IPI**.

Nesta atividade de busca conceitual, cumpre transcrever o preceito insculpido no art. 3º, da Lei nº 4.502/1964, *verbis*:

*“Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos **sujeitos ao imposto**.”* (Grifei).

Referido preceito é a matriz legal do Regulamento do IPI, que no art. 8º, assim conceitua o que venha a ser estabelecimento exportador:

*“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).”* (Grifei).

Considerando que o art. 1º, da Lei nº 9.363/96, institui o benefício em favor do “estabelecimento produtor e exportador”, e, ainda, que nos termos do art. 111, do CTN, os benefícios fiscais devem ser interpretados literal e restritivamente, há o entendimento no sentido de que os produtos classificados na TIPI como sendo “NT”, não seriam, no conceito legal, um *produto industrializado* fabricado por um estabelecimento *produtor/industrial*.

Entendo, no entanto – e aqui revejo meus votos anteriormente proferidos -, que essa interpretação possibilita o surgimento de uma situação de desigualdade entre estabelecimentos industriais, provocados por uma simples notação na TIPI, quando na verdade, a essência do incentivo deveria ser a desoneração do custo de produção em razão da incidência em cascata das contribuições ao PIS e COFINS, havidas nas etapas anteriores à exportação, além de se buscar perquirir a verdadeira natureza jurídica da desoneração em cada caso em **concreto**.

Quanto a essência do incentivo (motivo para sua criação), é consabido que não estamos diante de um crédito tipicamente de IPI, e sim, de um crédito que foi concedido, nos idos de 1996, quando as contribuições ao PIS e à COFINS ainda não eram submissas ao regime não cumulativo (o que veio a ocorrer em dez/2002, pela Lei nº 10.637/2002, e em fev/2004, pela Lei nº 10.833/2003, respectivamente), justamente para desonerar os custos provocados pela incidência dessas contribuições nas etapas do mercado interno. Por inexistir “conta gráfica” de PIS e COFINS, se concedeu o crédito “na conta gráfica” do IPI, aproveitando toda a normativa para se proceder ao controle, ressarcimento etc.

Com efeito, o que se deve privilegiar é, sim, o objetivo da norma que é desonerar a atividade industrial que destina seus produtos ao exterior, ainda que estes estejam notados na TIPI como “NT’s”, mas desde que, sim, seja observado a verdadeira natureza jurídica da desoneração que o referido produto está recebendo no caso em concreto.

Para que não se pense que o entendimento ora manifestado estaria afrontando literalmente os textos legais citados (art. 3º, da Lei nº 4.502/64, e art. 8º, do RIPI), no sentido de considerar como “estabelecimento produtor/industrial” aquele que a lei estaria excluindo do referido conceito, por não dar saída a produto tributado, isento ou alíquota zero, cumpre tecer as razões que me levam a entender que, no caso em concreto (produção de Farinha Tipo FUBÁ), tal requisito de produtividade está, sob a ótica deste Relator, igualmente atendido, e dentro do conceito legal.

Devemos iniciar com uma observação que se pode extrair da simples leitura da Tabela de Incidência do IPI – TIPI. Nela se encontram três espécies de classificações, vinculada a cada um dos produtos listados. Pelas opções de classificação emanadas da TIPI, os produtos serão classificados em uma alíquota positiva (por exemplo: 5%, 10%,15% etc.), ou como alíquota zero (0%), ou, finalmente, com a notação de “NT”, ou seja, “Não Tributado”.

Observe-se que não está alocado na classificação procedida pela TIPI, nenhuma menção quanto aos produtos que serem “imunes”, “isentos” ou ainda, “não incidentes”, para fins de IPI. A TIPI trata todos os produtos sem sujeição ao IPI, como sendo “NT”.

Consequentemente, me sinto na contingência de concluir que a expressão “NT” é *gênero*, do qual são *espécies* as hipóteses desonerativas da “imunidade”, da “isenção” e da “não incidência”. E, ainda, cumpre observar que, para algumas correntes de juristas, a própria alíquota zero seria uma subespécie da isenção, mas, para o caso em concreto, essa discussão é totalmente desnecessária, pelo que deixo de abordá-la.

Impende, então, discorrer rapidamente sobre os conceitos destas espécies normativas que desoneram uma atividade da exação tributária, buscando a natureza jurídica de cada uma delas.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, se dá a **isenção** com “*o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz)*” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 332.).

Logo, nesta concepção de isenção, não se pode considerá-la como hipótese de **exclusão** do crédito tributário. Na verdade, como exclusão do crédito se deve considerar a

remissão, esta sim como dispensa legal do pagamento do tributo. Na remissão há dispensa do tributo, o qual já nasceu, enquanto que na isenção o tributo sequer chega a nascer.

Podemos, assim, interpretar a isenção como fruto de “norma de estrutura” que atua em confronto com norma definidora da regra-matriz, suprimindo parte da área de abrangência de um ou mais dos critérios do antecedente ou do conseqüente da hipótese tributária, impedindo que haja o surgimento do tributo.

Incidindo concorrentemente sobre um fato concreto, tanto a norma padrão de incidência quanto a norma de isenção, uma definindo comportamentos e a outra alterando a estrutura da primeira, se dá a mutilação de um dos critérios da primeira norma, seja do antecedente (critério material, especial ou temporal) seja do conseqüente (critério pessoal ou quantitativo). Haja vista que para que se dê a incidência tributária é indispensável a concorrência de todos os critérios da norma de incidência, em concorrendo norma isentiva, o efeito jurídico é de evitar a incidência tributária, impedindo o nascimento da relação jurídica tributária, que uniria os sujeitos ativo e passivo em torno do objeto prestacional, que é o tributo, não fosse a isenção.

Novamente recorrendo às lições firmadas na teoria formulada por Paulo de Barros Carvalho, temos que:

*“Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-as, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema, o que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.”* (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 482).

Para ilustrar esta situação, teríamos a venda de produtos industrializados para Zona Franca de Manaus – ZFM. Ora, a saída do estabelecimento industrial (critério temporal), de produtos industrializados, realizaria a hipótese de incidência do IPI, fazendo com que ao industrial (sujeito passivo) fosse imputado o dever jurídico de pagar à União (sujeito ativo), determinada quantia a título de tributo (base de cálculo X alíquota aplicável). No entanto, em sendo destinado à ZFM, há norma jurídica isentiva, que neutraliza e mutila justamente o critério espacial da RMIT, de modo que as operações destinadas a determinados espaços territoriais, como no caso, estão livres da incidência tributária.

Outro modelo seria a isenção do imposto de renda concedida aos servidores diplomáticos de governos estrangeiros, no qual é mutilado o sujeito passivo, parcialmente, de modo que a auferição de renda ou proventos de qualquer natureza, por uma dessas pessoas, não sofre a incidência da norma padrão do IR, fruto da atuação da norma isentiva sobre aquela. Houve, assim, mutilação parcial do critério pessoal da RMIT.

Assim sendo, o efeito jurídico da norma de isenção é o de alterar a estrutura da norma padrão de incidência, para que ela não produza os efeitos jurídicos para os quais foi editada.

No que diz respeito à **imunidade**, o conceito tradicional vigente a toma da seguinte maneira:



*constitucional interno, excludente do respectivo poder tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados (impostos), e que não comportaria fracionamentos, vale dizer, assume foros absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 110).*

Paulo de Barros Carvalho, entre outros, no entanto, a vê como sendo “*a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 121).

Roque Antônio Carrazza também não discrepa, tratando a imunidade como um fenômeno de natureza constitucional, sendo que suas normas fixam a “*incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.*” (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 10. ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 399).

Assim sendo, entendo que a imunidade deve ser entendida como sendo o instituto constante de normas jurídicas previstas expressamente na Constituição Federal, tendentes a fixar a incompetência tributária das pessoas políticas de direito constitucional interno, alcançando situações específicas e, quando não suficientemente caracterizadas, que comportam interpretação extensiva e aplicação ampliada, visando a realização do fim almejado pelo instituto em si.

No que diz respeito a **não-incidência** tributária, visando explicar à sociedade o fenômeno, a melhor definição que reputo, data de cerca de quatro décadas e foi formulada por Alfredo Augusto Becker, nos seguintes termos:

*“A expressão ‘caso de não incidência’ significa que o acontecimento deste ou daqueles fatos são insuficientes, ou excedentes, ou simplesmente estranhos para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação.” (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito tributário. 2.ed., São Paulo: Saraiva, 1972, p. 276).*

Ruy Barbosa Nogueira, define a não-incidência como o inverso da incidência, “*isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não-ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência*” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 167).

Assim, no entendimento doutrinário acima, a não-incidência tributária decorre da impossibilidade de haver a subsunção dos fatos à norma, posto que **insuficientes**, **excedentes** ou mesmo **estranhos** ao acontecimento descrito na norma de tributação. Com efeito, seria estranho à industrialização, por exemplo, a prestação de serviços ou a auferição de renda ou o registro de receita, ou a apuração de lucro líquido, de modo que estas hipóteses são

insuficientes, excedentes ou estranhas ao fato jurídico tributário descrito na regra-matriz de incidência tributária do IPI.

Assim sendo, voltando ao início desta digressão conceitual, temos que na TIPI os produtos são classificados por uma alíquota positiva, ou alíquota zero (0%), ou, finalmente, pela notação “NT”, de modo que interpreto a notação “NT” como sendo **gênero** do qual são **espécies** os institutos da *imunidade*, da *isenção* e da *não incidência*. Dizendo de outro modo, em sendo “NT” na TIPI, ou será porque se tratar de caso de *imunidade*, de *isenção* ou de *não incidência*.

Comparando referida situação com o conceito de estabelecimento produtor, especialmente quando o art. 8º, do RIPI afirma serem assim conceituados aqueles que praticarem quaisquer das atividades listadas no art. 4º, do mesmo Regulamento (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, ou renovação ou recondicionamento), e que decorrer a saída de produtos tributados, ainda que isentos ou alíquota zero, entendo que o dispositivo referiu-se à produtos que, pela sua natureza, seriam “tributados”, por preencherem os atributos de atividade industrial (art. 4º), excluindo-se aqueles que não o preencherem.

E, neste sentido, entendo que não preenchem os atributos naturais da atividade típica e concretamente de industrialização, os produtos que estejam acobertados pela imunidade, pois sequer há competência para instituir o gravame, quanto mais para se o tributar, e, também, os produtos considerados como sujeitos a não incidência, pois que o critério material da hipótese tributária (verbo *mais* um complemento), não poderia ser objeto de imposição da tributação pelo IPI, pois que seriam insuficientes, excedentes ou simplesmente estranhos para o fato gerador do tributo.

E para assim concluir, proponho a seguinte releitura do art. 3º, da Lei nº 4.502/64:

*“Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos **sujeitos ao imposto**.”* (Grifei).

Fazendo a leitura do dispositivo legal, verifica-se que a Lei conceituou como sendo estabelecimento produtor quando industrializar produtos **“sujeitos ao imposto”**, no sentido de ser passível de incidência do imposto sobre referido produto em fabricação. Tanto é verdadeiro que os produtos isentos e alíquota zero, embora não *recolham* o IPI, a ele estão sujeitos, pois que decorrem de uma atividade tipicamente industrial e dentro da competência tributária para sua oneração pelo imposto.

E aqui, *data vênia*, estão todos os produtos que sofram alguma das hipóteses de industrialização previstas no art. 4º do RIPI (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, ou renovação ou recondicionamento), desde que estejam dentro da competência de tributação do IPI, ou seja, não sejam imunes e não sujeitos a não incidência, segundo os conceitos jurídicos que tais institutos efetivamente possuem.

Não encontro a restrição para que seja considerado um estabelecimento industrial apenas aquele que der saída a produtos tributados, isentos ou alíquota zero, mas sim, que dê saída a produto sujeito ao imposto, que efetivamente o pagaria, não fosse a norma desonerativa. Na essência, a natureza jurídica desta desoneração é, efetivamente, de isenção, pois que há competência para a exigência do tributo (ou seja, não há imunidade), e por natureza há processo industrial (ou seja, não se trata de não incidência). É dizer, se o bem fabricado for

imune ou sujeito a não incidência, então se estará diante do que a norma contida no art. 3º, da Lei nº 4.502/64, conceituou como sendo um fruto de um estabelecimento que NÃO seja industrial ou fabricante.

Analisando o caso do produto, em concreto (Farinha Tipo FUBÁ), é sabido que o mesmo é produzido a partir das atividades industriais de transformação e beneficiamento, sendo que para se o atingir, se deve moer a própria farinha por diversas vezes, até se o produzir, de modo que, sim, trata-se de um produto que seria tranquilamente passível de receber uma tributação, estando na competência do ente público que o pretender gravar pelo IPI, pois que preenche a descrição da hipótese normativa do imposto, e não está abrangido pela imunidade.

No entanto, por questão de política fiscal ou mesmo pública, por se tratar de produto alimentício, houve a decisão governamental de desonerar referido tributo, afastando a tributação do IPI que o gravaria numa situação natural. E essa decisão, segundo minha convicção, preenche a hipótese legal e tem, efetivamente, a natureza jurídica de isenção tributária, pela qual se está mutilando parte do aspecto material da hipótese tributária, especificamente o complemento do “verbo” (“industrializar” “farinha” “tipo FUBÁ”).

Situação similar é procedido pela Lei com relação a cadeiras de rodas, táxis, urnas funerárias etc.

Consequentemente a hipótese legal é de isenção, e, portanto, está abrangida pelo incentivo fiscal veiculado pelo art. 1º, da Lei n. 9.363/96.

E isso tudo, sem nos olvidarmos que finalidade do incentivo em questão, é a desoneração do PIS e da COFINS que gravaram as etapas do mercado interno, em cascata, e que é para esse ressarcimento que se concedeu o crédito presumido do IPI, na conta gráfica deste, apenas por comodidade e política de controle fiscal.

Ante ao exposto, por considerar que a desoneração do produto em questão ostenta a natureza jurídica de isenção, voto no sentido de reconhecer o direito ao cálculo do benefício sobre as receitas de exportação provenientes da venda ao mercado externo de Farinha Tipo FUBÁ.

## **2.2 Direito ao cômputo do valor das Receitas de Exportação de mercadorias classificadas como “NT”, na TIPI, no cálculo da relação percentual entre Receitas de Exportação e Receita Operacional Bruta.**

Sobre esse aspecto da controvérsia sobre as exportações de mercadorias classificadas na TIPI como “NT”, a análise deve partir da legislação pertinente ao incentivo, para detectar se há definição legal do que venha a ser receita de exportação, para a finalidade de cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei n. 9.363/96.

Para tanto, cabe transcrever o disposto no art. 2º, da referida legislação:

*“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.”*

*“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.”*  
(Grifei).

Do cotejo dos dispositivos acima, se depreende que para o cômputo da relação percentual que se estabelece entre a Receita Operacional Bruta e a Receita de Exportação (Rex/Rob), deve-se levar em consideração o valor constante da nota fiscal de venda destinada ao mercado externo.

Consequentemente, não há que se falar em segregar as notas fiscais de exportação de produtos classificados na TIPI como tributados pelo IPI, daqueles que nela tenham notação “NT”.

Constata-se que a decisão recorrida baseou sua conclusão no art. 3º, §15º, inciso II, da Portaria MF n. 38, de 27 de fevereiro de 1997, que está assim redigida:

*Art. 3º. O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 15. Para os efeitos deste artigo, considera-se:*

*II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de produtos industrializados nacionais.”* (grifo nosso).

Cotejando a redação do art. 3º, da Lei n. 9.363/96 com a redação do §15º, do art. 3º, da IN 38, acima, verifica-se que esta última pretendeu abranger situação que não constou da legislação de regência, para inserir no cômputo da relação percentual, apenas a receita de exportação de produtos que tenham sido “industrializados”

E, ao restringir a produtos ditos “industrializados”, permitiu que houvesse vinculação do que sejam produtos industrializados com o conceito do que seja estabelecimento industrial, para, conseqüentemente, calcado no art. 8º, do RIPI (Decretos nºs. 4.544/2002 – RIPI/2002 ou 7.210/2010 – RIPI/2010), impor a interpretação de que referidos produtos não seriam industrializados, pois saídos de um estabelecimento que não seria “industrial” para fins legais.

No entanto, esta restrição não encontra amparo, devendo prevalecer a interpretação que se permita atingir os objetivos pelos quais o próprio incentivo fiscal fora criado, qual seja: diminuição do custo dos produtos exportados. É certo que há interesse nacional na exportação, sejam de produtos que aqui são tributados pelo IPI, seja dos produtos que a ele não estivessem sujeitos, desde que fomentem a indústria nacional.

Está claro, ainda, que as modalidades e o conceito de industrialização está regulada pelo art. 3º, da Lei n. 4.502/64, que é a matriz legal do art. 4º, do RIPI (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento), de modo que, se sujeitando as matérias primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem a processo que preencha alguma dessas modalidades, para então destinar o produto final ao exterior, se estará atendendo ao objetivo colimado pela legislação quando da criação do incentivo, pela Lei n. 9.363/96, e, conseqüentemente, haverá o direito de considerar esta operação como sendo exportação, pois outra operação não o é.

No mesmo sentido da conclusão aqui esposada, cumpre trazer à balha trecho do voto do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, no julgamento do Processo 13807006963/2004-15, nos seguintes termos:

*“A exclusão dos valores referentes às exportações de produtos que constam da TIPI com a notação NT (não tributados) não encontra amparo legal. A legislação do benefício definiu de modo expresso o conceito de receita de exportação e de receita operacional bruta. Refiro-me ao § 15 do art. 3º da Portaria MF nº 38/97:*

*(...)*

*Nesses termos, toda e qualquer venda para o mercado externo – independentemente de ser de produtos fabricados na empresa ou apenas revendidos, bem como independentemente de ser o produto tributado ou não pelo IPI – aí se há de incluir.*

*Nesta linha, dou provimento ao recurso no sentido de que seja incluído no numerador (receitas de exportação) e no denominador (receita operacional bruta), o montante das receitas de vendas de produtos que constam da TIPI com a notação NT (não tributados).”*

Assim sendo, nesse particular, igualmente merece provimento o recurso, para que seja computado no cômputo das receitas de exportações e também no da receita operacional bruta, aquelas provenientes de vendas externas de produtos classificados na TIPI

como sendo “NT”, para fins do cômputo da relação percentual entre a Receita de Exportação e a Receita Operacional Bruta.

### **3. Atualização monetária dos Créditos Escriturais quanto há Oposição da Administração Tributária.**

Finalmente, com relação ao direito de correção monetária, pela taxa SELIC, do crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS, igualmente trata-se de matéria que rende muitos questionamentos.

Para a abordagem que o tema merece, deve-se partir da segregação do que sejam créditos provenientes de pagamentos indevidos ou a maior, passíveis, portanto, de pedido de restituição, dos créditos provenientes da sistemática da não-cumulatividade, ainda que sob a forma de créditos presumidos ou de incentivos fiscais, que são os chamados créditos escriturais.

Para os créditos que o contribuinte apurar que seja decorrente de pagamento indevido ou a maior, passível de pedido de restituição, não há dúvida de que há a incidência da taxa SELIC, pois assim o determina o §4º, do art. 39, da Lei n. 9.250/95:

*“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei n° 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n° 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.*

(...)

*§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.”*

No que diz respeito aos créditos ditos “escriturais” ou decorrentes da sistemática da não cumulatividade ou ainda provenientes de benefícios fiscais, passíveis de pedido de ressarcimento, o direito a correção monetária certamente figura-se como uma exceção ao direito de correção, ou seja, em regra geral não se poderá proceder a atualização monetária do crédito escritural, salvo se houver oposição ou resistência, oposta pela Administração Tributária, ao gozo dos referidos créditos escriturais. É dizer: havendo oposição da Fiscalização, haverá direito a correção monetária dos créditos.

Esse entendimento aplicável a créditos escriturais é matéria objeto de pacífico entendimento emanado do Poder Judiciário como se pode ver pela Ementa do Recurso

Especial nº 1.035.847/RS, da relatoria do Ministro Luiz Fux, que afasta a correção monetária sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal. Segue a ementa:

*“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.*

*1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.*

*2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.*

*3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.*

*4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, Dje 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).*

*5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”*

A matéria é objeto de Súmula do STJ, a saber:

*"É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco"*

Especificamene quanto à correção monetária do crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS, aqui concretamente abordado, cabe reporta-se ao já citado o Recurso Especial n. 993.164, Rel. Ministro Luiz Fux, submetido ao Rito dos Recursos Repetitivos (543-C, do CPC), na parte que diz respeito a correção monetária:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). **CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.**

(...)

12. *A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco* (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010). (...)

(STJ – 1ª Seção – REsp 993.164 - Rel. Min. Luiz Fux – j. 13.12.2010 – Dj 17.12.2010).



Em face desses pacíficos entendimentos, considerando que no caso em concreto havia *oposição normativa* (IN 23/97) por ato da Administração Tributária, tanto que indeferiu o ressarcimento dos créditos em questão, configurando uma *oposição concreta*, mostra-se plenamente legítima a incidência da taxa SELIC sobre os créditos objeto do ressarcimento, pelo que, também nesse particular, merece provimento o recurso do contribuinte.

#### 4. Dispositivo:

Ante todo o exposto, voto no sentido de **não conhecer** do recurso, na parte que diz respeito aos créditos decorrentes das aquisições feitas junto a pessoas físicas e cooperativas, por perda o objeto em virtude de superveniência de decisão judicial, e, na parte conhecida, **dar provimento ao recurso**, para deferir o direito aos créditos nas exportações de farinha de milho tipo fubá, computar referidas vendas nas receitas de exportação para fins de cálculo do incentivo e, finalmente, deferir a incidência de correção monetária pela SELIC desde o protocolo do pedido de ressarcimento.

(Assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.

#### Voto Vencedor

Ouso discordar do eminente relator quanto à questão do direito ou não a 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).

Visando incentivar as exportações de produtos industrializados, 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.

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.*

Dessa forma, o 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, onerados pelo PIS e COFINS, e utilizados na industrialização de bens destinados à exportação.

Para melhor elucidar a questão, aduzo o voto do Ilustríssimo Presidente da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Doutor 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 aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.*

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

*Por outro lado, não se pode perder de vista o escopo desse favor fiscal que é o de **alavancar a exportação de produtos***

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

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

*Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é a mudança trazida pela Medida Provisória nº 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 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.*

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/recondicionamento 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*

*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:

- a) 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;
- b) 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.

Voltando ao caso concreto, a recorrente colima ter reconhecido o ressarcimento do IPI incidente sobre aquisições de materiais empregados na sua atividade econômica, na qual prepondera a produção, beneficiamento, acondicionamento e posterior comercialização de produto classificado na Tabela de Incidência do IPI – TIPI (Decreto nº 4.542/2002), como Não Tributado - NT.

Em virtude das considerações feitas sobre a matéria, entendo que a recorrente não faz jus ao crédito pleiteado, tendo em vista que seu produto exportado a caracteriza como consumidor final e não como **empresa produtora**, pressuposto indispensável para a fruição do benefício em questão.

Pelos fundamentos expostos, nego o direito 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).

**É como voto.**

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho

CÓPIA