

**O CHAMADO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI (PIS E COFINS): Do conceito de receita de exportação e do direito ao crédito dos produtores exportadores ainda que os produtos exportados não sejam onerados pelo IPI na saída**

Edilson Jair Casagrande<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Advogado, Mestre em Direito Tributário pela UFPR, Professor Universitário



## **O CHAMADO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI (PIS E COFINS): Do conceito de receita de exportação e do direito ao crédito dos produtores exportadores ainda que os produtos exportados não sejam onerados pelo IPI na saída**

### **1. Introdução**

Em momento em que a economia nacional reclamava maior competitividade no cenário internacional o governo federal, com base no disposto no § 6.º art. 150 da Constituição Federal fez editar a Lei nº 9.363/96, com o objetivo de incentivar as exportações, instituindo o chamado “crédito presumido de IPI”, que objetivava o ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS pagos nas etapas anteriores da produção.

Os contribuintes que se enquadraram no estímulo passaram a postular o crédito na instância administrativa a qual passou a indeferir ou minorar os créditos embasando-se em entendimentos equivocados.

Um deles, objeto da presente reflexão, afeta diretamente às empresas nacionais que exportam produtos não sujeitos a tributação pelo IPI na saída, basicamente o agronegócio, pois, segundo a Receita Federal do Brasil, ao conceituar o que seja receita de exportação, são excluídos os produtos não tributados pelo IPI, quando, na verdade, o ressarcimento é de PIS e da COFINS, logo, empresas exportadoras de produtos não tributados têm esses produtos e sua carga tributária onerada, justamente na contra mão do estímulo que objetivava desoneração e competitividade das empresas nacionais exportadoras.

O estudo visa esclarecer os objetivos do estímulo e a falta de legitimidade na interpretação e normatização pela Receita Federal do Brasil quanto ao mesmo.



## 2. A instituição do benefício

Já tivemos a oportunidade de afirmar que é histórico o conflito de interesses entre o contribuinte e o fisco e que cabe ao legislador atuar como moderador de forma a preservar o interesse de ambos<sup>2</sup>.

Assim é que a lei 9.363/96, que é lei específica, observando § 6º art. 150 da Constituição, e que teve sua origem na MP 674/94, tratou da concessão do Crédito Presumido para o produtor exportador, determinando em seu artigo 1º o fato gerador e em seu artigo 2º a base de cálculo e alíquota:

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

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1o O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo

Da mesma forma a lei 10.276/2001 criou critério alternativo de cálculo e trata especificamente da concessão do Crédito Presumido referido. Esclareça-se que a referida legislação *“apenas adicionou ao sistema da Lei nº*

---

<sup>2</sup> Das recentes ilegalidades criadas pela Receita Federal do Brasil em prol de obstacularizar o direito ao crédito presumido instituído pela Lei nº. 9363/1996. São Paulo: Revista dos tribunais, ano 101, vol. 920, 2012, p. 352



*9363/97 sistemática diferenciada e optativa de critério de cálculos mantendo, no mais, o benefício”<sup>3</sup>.*

### **3. Sistemática adotada para viabilizar o ressarcimento do PIS e COFINS através do IPI**

Embora o crédito que tratam as Leis nº 9.363/96 e 10.276/2001 tenha o ressarcimento viabilizado através do IPI o crédito versa sobre o crédito presumido para ressarcimento de PIS e COFINS.

Inclusive, o preâmbulo da Lei nº 9.363/96, esclarece o escopo da norma ao estabelece que a mesma “*Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências*”.

Também o artigo 1º da lei quando define o fato gerador e deixa claro que o crédito se refere a PIS e COFINS.

Bem se vê que o Crédito Presumido instituído pelas Leis nº 9.363/96 e 10.276/01 visa restituir os valores de PIS e COFINS incidentes sobre os insumos aplicados às mercadorias nacionais exportadas e não guarda qualquer relação com a incidência de IPI na saída destas mercadorias.

Conforme se pode observar na exposição de motivos da Medida Provisória nº 674/1994 (reeditada diversas vezes até que a Medida Provisória nº 1.484-27, de 22.11.1996 foi convertida na Lei nº 9.363/1996), dirigida ao Exmo. Presidente da República compreende-se que a intenção do legislador foi incentivar as exportações de mercadorias nacionais.

---

<sup>3</sup> Das recentes ilegalidades criadas pela Receita Federal do Brasil em prol de obstacularizar o direito ao crédito presumido instituído pela Lei nº. 9363/1996. São Paulo: Revista dos tribunais, ano 101, vol. 920, 2012, p. 353



Essa exposição de Motivos foi citada pelo Ministro Castro Meira (Relator) ao apreciar o Recurso Especial Nº 840.919 – RS (2006/0080308-4) – DJ: 29/03/2007:

Conforme é do conhecimento de Vossa Excelência, a desoneração dos tributos indiretos incidentes sobre as exportações é uma das práticas permitidas pelo GATT e, por isso, o instrumento mais amplamente empregado por todos os países que buscam ampliar os mercados de suas produções nacionais.

No sistema tributário brasileiro coexistem basicamente dois tipos de tributos indiretos que incidem sobre tais operações: a) aqueles que incidem sobre o valor adicionado, como o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e b) aqueles que incidem 'em cascata', como as contribuições sociais em tela.

A desoneração do IPI sobre as exportações, assegurada por determinação constitucional, tem sido viabilizada pela própria técnica do imposto, que permite assegurar a manutenção do crédito incidente sobre as matérias-primas empregadas na fabricação do produto exportado, sem a qual o benefício da isenção na etapa final de exportação seria efetivamente menor.

Por outro lado, o Governo de Vossa Excelência vem, diante da importância vital das exportações para o crescimento do emprego, da renda e da manutenção da capacidade de importar do País, criando condições e estímulos para a expansão das vendas externas, cabendo mencionar a isenção da COFINS e PIS na etapa final da exportação. Porém, tal benefício, ainda que importante para as exportações, perde muito de sua força em decorrência da própria mecânica de incidência dessas contribuições, que, ao contrário dos tributos sobre o valor adicionado, não permite que o montante despendido sobre as matérias-primas e produtos intermediários empregados na fabricação de um produto possa ser creditado contra os débitos registrados pelo faturamento desse bem. Desse modo, a contribuição vai se acumulando 'em cascata' em todas as fases do processo produtivo.

Por essas razões, estou propondo o presente projeto de Medida Provisória, com o objetivo de desonerar também a etapa produtiva imediatamente anterior à exportação, da incidência daquelas contribuições, o que permitirá, no âmbito dos tributos indiretos federais, a eliminação quase total dessas incidências sobre as operações comerciais de vendas de mercadorias ao exterior.(grifo nosso)

Finalmente destaco o caráter urgente e relevante da medida, devido à necessidade de indicar aos exportadores ações objetivas que estimulem a continuidade de suas operações com o exterior.

As exportações de produtos manufaturados e semi-manufaturados estão sendo oneradas com as contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, que incidem sobre os insumos utilizados na fabricação para a exportação, contrariando a prática internacional que recomenda a não-exportação de tributos".(grifo nosso).



A Medida Provisória institui o crédito fiscal ao exportador final, correspondente à carga tributária do PIS/PASEP e da COFINS contida nos insumos adquiridos e utilizados na produção para a exportação"(grifei).

Diante desse panorama, constata-se que o crédito instituído pela norma legal em pauta se destina ao exportador final, sendo possível reconhecer o direito pleiteado pela recorrida, como fez o Tribunal a quo.<sup>4</sup>

Como se vê se trata do ressarcimento do PIS e da COFINS, daí ser, s.m.j., completamente irrelevante que o produto seja classificado como não tributado pelo IPI, pois não é o IPI que será ressarcido, mas sim o PIS e a COFINS.

Apesar do crédito em referência não ter relação com o IPI, a sistemática adotada pelo governo para o ressarcimento das contribuições para o PIS e COFINS foi através do desconto de débitos de IPI para as empresas em que houvesse esta situação e o ressarcimento em dinheiro nas demais situações, conforme exposição de Motivos do então Ministro da Fazenda Pedro Malan, ao justificar a operacionalidade do ressarcimento do crédito

E.M. nº 120 em 22 de março de 1995.

Ex c e l e n t í s s i m o S e n h o r P r e s i d e n t e d a R e p ú b l i c a .

(...)

2. Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%, atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade de ajuste fiscal.

3. Por outro lado, as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional demonstram que, **em lugar do ressarcimento de natureza eminentemente financeira, melhor e de efeitos mais imediatos será que o exportador possa compensar o valor resultante da aplicação da alíquota com seus débitos de IPI, recebendo em espécie apenas a parcela que exceder o montante que deveria ser recolhido a esse título.** Daí a opção pela concessão de um crédito presumido do IPI, no montante equivalente à aplicação da alíquota de 5,37% sobre insumos e material de embalagem que compõe o produto exportado, mantido o mesmo critério de apuração anteriormente previsto, ou seja, a parcela das aquisições na

<sup>4</sup> MINISTRO CASTRO MEIRA RE nº 840.919 – RS / 2006/0080308-4), DJ 29/03/2007 pag. 5



mesma proporção entre a receita de exportações e a receita operacional bruta do exportador. (...), (grifamos).

Conforme observado o benefício das Leis nº 9.363/96 e 10.276/2001, não guarda relação alguma com o IPI da Lei nº 9.779/99 e, sim, visa desonerar o custo da mercadoria nacional exportada das contribuições de PIS e COFINS que incidem em cascata ao longo de toda a cadeia produtiva, a teor do art. 1º da Lei nº 9.363/96. Daí, não ser relevante a classificação da mercadoria nacional exportada na Tabela de incidência do IPI - TIPI.

#### **4. Da apuração da receita de exportação em conformidade com o artigo 3º da Lei nº 9.363/96.**

Em conformidade com o art. 3º da Lei nº 9.363/96, a apuração do montante da receita operacional bruta e receita de exportação serão efetuadas de acordo com as normas que regem a incidência das contribuições de PIS e COFINS.

Não obstante, o montante da receita de exportação deve computar o valor total da receita de exportação de mercadorias nacionais em conformidade com as normas de apuração do PIS e COFINS, conforme segue:

Regulamento das contribuições para o PIS e Cofins Decreto 4.524/2002:

Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):  
(...)

II - da exportação de *mercadorias* para o exterior;

Na mesma linha é o teor da Medida Provisória 2.158-35/2002:

Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:



I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de *mercadorias* para o exterior;

De igual modo a *Instrução normativa SRF 247/2002* que dispõem sobre as contribuições para o PIS e COFINS, devidos pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral:

Art. 46. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas:

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação *de mercadorias* para o exterior; (grifo nosso)

Ou seja, para efeitos do crédito presumido de que tratam as n<sup>o</sup> 9.363/96 e 10.276/2001, o valor total da Receita de Exportação deverá computar o valor resultante de operações que destinem mercadorias nacionais ao Exterior, direta ou indiretamente.

##### **5. Do conceito de receita de exportação para o fim do crédito da Lei n<sup>o</sup> 9.363 e 10.276 – exclusão de operações para o exterior de mercadorias classificadas na TIPI como – não tributadas pelo IPI: o equívoco**

Como se pode constatar, os artigos 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup> e 3<sup>o</sup> da Lei n<sup>o</sup> 9.363 de 13/12/1996 não estabelecem em momento algum, que para fruição do crédito, seja necessário que o produto seja tributado pelo IPI.

A *única condição* para haver o direito do ressarcimento dos créditos da Lei n<sup>o</sup> 9.363/96 e 10.276/01, *é de a empresa ser produtora e exportadora de mercadorias nacionais.*



Desta forma, atendendo-se aos requisitos definidos na lei 9.363, para fazer jus ao crédito presumido para ressarcimento das contribuições do PIS e COFINS, incabível o argumento do fisco que para a empresa tenha direito ao crédito o produto exportado deva ser tributado pelo IPI.

Ao regulamentar a Lei nº 9.363/96, através da IN 23/97, o então Secretário da Receita Federal, fez constar no Art. 8º a seguinte redação:

Art. 8º Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

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

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

Parágrafo único. Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI.

Na sequência, no ano de 2001, a Secretaria da Receita Federal, publicou a Instrução Normativa de nº 69 de 06 de agosto de 2001, que em seu art. 21, *inovou e restringiu o conceito de receita bruta de exportação*, estabelecendo:

Art. 21. Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

*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)*

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.



*§ 1º Não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido, o valor resultante das vendas para o exterior de produtos não-tributados e produtos adquiridos de terceiros que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo produtor-exportador, integrando, entretanto, a receita operacional bruta. (grifo nosso)*

§ 2º Os conceitos de industrialização, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI.

Com a promulgação da Lei nº 10.276/2001, que trouxe método alternativo de cálculo do crédito presumido de que tratam as leis 9.363 e 10.276, veio a regulamentação através da IN 315 de 03 de abril de 2003, que trouxe inovações conceituais, conforme seu Art. 21:

Art. 21. Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica, nos mercados interno e externo;

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

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

*§ 1º Não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido, o valor resultante das vendas para o exterior de produtos não-tributados e produtos adquiridos de terceiros que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pela pessoa jurídica produtora e exportadora. (grifamos)*

§ 2º Os conceitos de industrialização, MP, PI e ME são os constantes da legislação do IPI.

No exercício de 2004, a SRF publicou a IN 420 em 10 de maio, mantendo as mesmas inovações conceituais da IN 315/2003:

Art. 21. Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:



I - receita operacional bruta, o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica, nos mercados interno e externo;

II - *receita bruta de exportação, o produto da venda de produtos industrializados, de produção da pessoa jurídica, para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;* (grifamos)

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

§ 1º *Não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido, o valor resultante das vendas para o exterior de produtos não-tributados e produtos adquiridos de terceiros que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pela pessoa jurídica produtora e exportadora.* (grifamos)

§ 2º Os conceitos de industrialização, MP, PI e ME são os constantes da legislação do IPI.

Precisamente no § 1º e Inc. II do Art. 21 da IN 69/2001, § 1º e Inc. II do Art. 21 da IN 315/2003 e § 1º e Inc. II do Art. 21 da IN 420/2004 é que ocorre agressão ao direito das empresas produtoras e exportadoras; pois, ao não considerar como Receita de Exportação o produto da venda de Mercadorias Nacionais não tributadas pelo IPI, a Instrução Normativa inova o texto da Lei nº 9.363, art. 3º e evita assim, a proporcionalidade entre Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação, eliminando a base de cálculo, sobre o qual deve incidir o Crédito Presumido, na medida em que, não se encontrará nos termos da IN, Receita Bruta de Exportação, por conseguinte, não há base de cálculo do crédito presumido.

Para melhor compreensão, basta observar que o art. 100 da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 – CTN estabelece que são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, do que se pode extrair que os referidos atos meramente complementares da legislação primária não se prestam a inovar no ordenamento jurídico, tampouco com a pretensão de restringir direitos do contribuinte mediante interpretação extensiva não constante de Lei.



Com efeito, nota-se que em nenhum momento a Lei restringiu o conceito de Receita de Exportação como sendo o produto da venda de Produtos Industrializados, pelo que não cabe ao intérprete fazê-lo. Há que se ter presente, reafirma-se, que as Instruções Normativas são normas complementares das Leis (Art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto das normas que complementam.

Pensar o contrário seria violar também a dimensão estrita da legalidade (art.150, I da Constituição Federal de 1988), princípio nuclear do sistema constitucional tributário e verdadeira garantia fundamental dos contribuintes:

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há que ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, *estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional*. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.<sup>5</sup>

Ainda, o Art. 110 do CTN, tem conteúdo pedagógico a lecionar:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

---

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 15ª. Ed. Saraiva: São Paulo, 2003, p.157



Vale colacionar aqui, por pertinente, o ensinamento contido no voto do *Excelentíssimo Senhor Ministro Marco Aurélio* do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 240.785-2 Minas Gerais, em 24/08/2006, pág. 8 e 9:

Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: “*se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição*” - RTJ 66/165.<sup>6</sup>

No mesmo voto prosseguiu o Senhor Ministro Marco Aurélio:

Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência. Por isso mesmo, o artigo 110 do Código Tributário Nacional conta com regra que, para mim, surge simplesmente pedagógica, com sentido didático, a revelar que: A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, não há como subsistirem as disposições de IN's referidas que, à guisa de regulamentar, acabam por alterar conceitos e restringem o direito das empresas produtoras exportadoras, pois vão além do que uma interpretação afeta à legalidade e unidade do ordenamento jurídico.

Sobre a interpretação extensiva, guardadas as devidas particularidades do caso em comento, é de destaque a lição de Alfredo Augusto Becker:

---

<sup>6</sup> STF - RE: 240785 MG , Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 19/06/2010, Data de Publicação: DJe-146 DIVULG 06/08/2010 PUBLIC 09/08/2010.



Na analogia por extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, *o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado*. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha.<sup>7</sup>

Na mesma linha dos ensinamentos, acima expostos, para o Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>, os instrumentos secundários não podem pretender passar por cima dos chamados instrumentos primários, no caso a Lei nº. 9.363/96, porque aqueles não se prestam a inovar na ordem jurídica, sob pena de violação da sua unidade normativa.<sup>9</sup>

Assim, claro está o direito em ver considerado como Receita de Exportação, o produto da venda de mercadorias nacionais ao mercado externo, devendo ser afastadas as diversas disposições constantes de Instruções Normativas que restringem o sentido e alcance da Lei.

Para evidenciar os critérios legais do benefício, é da lei que se extrai quem faz jus ao crédito, a base de cálculo e a alíquota ou índice de apuração do crédito.

A Lei 9.363/96 (Norma instituidora do benefício) em seu art. 1º<sup>10</sup> fixou *quem tem direito*, no art. 2º<sup>11</sup> do texto da Lei *estabeleceu a respectiva Base de cálculo e alíquota*.

---

<sup>7</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª. Ed. Lejus: São Paulo, 1998, p. 133

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva. 2011, p.107

<sup>9</sup> Idem, p. 175

<sup>10</sup> 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.



Também os conceitos de Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação a serem considerados para a apuração do Crédito, foram positivados no bojo da Lei em análise (art. 3º da Lei nº. 9.363/96)<sup>12</sup>.

Relativamente ao critério alternativo estabelecido pela Lei 10.276/2001, esta *também fixou quem tem direito, a base de cálculo e o critério de cálculo do Crédito*<sup>13</sup> no art. 1º, *caput* (aspecto pessoal), §§1º (base de cálculo), 2º, 3º e 5º (critério de quantificação), sem as restrições impostas pelo fisco.

---

<sup>11</sup> 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. (grifo nosso)

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (grifamos)

<sup>12</sup> 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. (grifo nosso)

<sup>13</sup> 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 ressarcimento 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. (grifo nosso)

§ 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;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto. (grifo nosso)

§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo (apresenta a fórmula para apuração do Fator F – que é o índice que será aplicado sobre a base de cálculo)

3º Na determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:

I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;

II - o valor dos custos previstos no § 1º será apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional. [...]

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996. (grifo nosso)



Vê-se que as leis são claras e em nenhuma delas há qualquer artigo que estabeleça qualquer condição em relação à origem dos insumos aplicados às mercadorias exportadas e tampouco em relação à incidência ou não de IPI.

Assim fica evidente que ao falar-se em Crédito Presumido de IPI, não há que falar-se em IPI (imposto não cumulativo), pois ele (o IPI) incide apenas sobre o valor adicionado e o PIS e a COFINS (cumulativos) incidem nas diversas etapas do processo produtivo sem que haja o respectivo creditamento, o que efetivamente se dará, conforme vontade do legislador, na exportação, quando a empresa exportadora da mercadoria nacional fará a recuperação do crédito presumido.

Destarte, a interpretação da Receita Federal quanto ao conceito de receita de exportação ultrapassou os limites fixados pelas leis e inovou (restringiu e neutralizou) ao determinar um novo critério de apuração que, lamentavelmente, lesa o direito da empresa exportadora, além de pôr por terra o objetivo principal do benefício de incentivar as exportações de mercadorias nacionais, desonerando-as e, assim, de fato, reduzir o Custo Brasil.

Fica evidente, portanto, que o direito ao crédito é violado pela RFB, sendo que deve ser considerado como receita de exportação o valor resultante da venda ao exterior e para o fim específico de exportação das mercadorias nacionais classificadas na TIPI sob a anotação NT.

Contribui para melhor entendimento os ensinamentos contidos na Apelação Cível do Processo n. 2007.70.03.003640-6 do TRF4 – Tribunal Regional Federal da Quarta Região, relatado pelo Desembargador Federal Vilson Darós<sup>14</sup>,

---

<sup>14</sup> IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA EMPRESA PRODUTORA E EXPORTADORA. LEI Nº 9.363/96. POSSIBILIDADE DO CREDITAMENTO DE INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRAZO PARA EXAME DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. LEI Nº 9.784. PORTARIA SRF Nº 6.087/05 E 4.066/07. OMISSÃO DA AUTORIDADE IMPETRADA.

É possível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI (Lei nº 9.363/96) dos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas. Estes, mesmo que não sejam contribuintes do PIS e da COFINS, são onerados ao longo da cadeia produtiva por essas contribuições.

*Tanto as mercadorias tributadas pelo IPI, quanto as não tributadas estão submetidas às contribuições PIS e COFINS durante a cadeia produtiva do que se conclui, outrossim, a possibilidade*



bem como o voto para Acórdão em Apelação do Processo n. 2009.70.03.002624-0 do TRF4 – Tribunal Regional Federal da Quarta Região, onde figurou como relatora a Juíza Federal Vânia Hack de Almeida<sup>15</sup>

---

*de gerarem créditos por meio da sistemática do crédito presumido veiculado nas Leis nº 9.363/96 ou 10.276/01.*

Os atos administrativos são pautados pelos princípios da isonomia e da impessoalidade, não sendo admissível que o contribuinte fique à mercê da Administração para a continuidade de suas atividades, bem assim não podendo o seu direito ser inviabilizado pelo fato de o Poder Público não dispor de recursos humanos suficientes para o efetivo processamento dos inúmeros pedidos protocolados na repartição<sup>14</sup>. (TRF-4 - AC: 3640 PR 2007.70.03.003640-6, Relator: VILSON DARÓS, Data de Julgamento: 29/10/2008, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 11/11/2008)

<sup>15</sup> Verifica-se que nem a lei, nem a medida provisória limitaram o deferimento do benefício fiscal ao industrial: ambas falam em "mercadorias nacionais", não em "mercadorias nacionais industrializadas"; referem "processo produtivo", não "processo industrial". "Processo produtivo" certamente abrange a produção rural.

Além disso, a mudança da preferência do aproveitamento de moeda corrente para crédito presumido de IPI decorre da maior facilidade de implementação por tal modalidade, não se olvidando que o ressarcimento em moeda restou mantido como meio subsidiário.

Atente-se, por outro lado, que o benefício destina-se a compensar a incidência do PIS/COFINS cumulativo, não diminuir a incidência de IPI. Este é meio, aquele, fim.

Originariamente, tais contribuições eram cobradas sob o regime cumulativo. Considerando o gravame representado pelo sistema da cumulatividade e a fim de incentivar as exportações, foi criado crédito presumido de outro tributo, o IPI, destinado a ressarcir a incidência do PIS/COFINS na cadeia econômica.

Posteriormente, em 2002 e 2003, houve a instituição do PIS/COFINS não-cumulativos, regime que permite uma apropriação "semidireta" das contribuições incidentes em fase anterior, por meio da admissão de créditos decorrentes de insumos utilizados na produção, os quais são deduzidos das contribuições a recolher. Havendo dedução, ainda que indireta, do PIS/COFINS cobrados em fases anteriores, na apuração dessas contribuições, desnecessária a apropriação, por meio de crédito presumido, o qual, por isso, restou vedado pelo art. 14 da Lei 10.833/03 para os contribuintes sujeitos à nova sistemática.

Incidindo o PIS/COFINS sobre a receita, caracterizando-se como tributo direto, não possibilita a utilização da técnica do creditamento do tributo pago anteriormente; optou-se, então, por política fiscal, pelo creditamento de IPI, por meio de sistemática prevista no art. 2.º da Lei 9.363/96, abandonando-se a preferência pelo ressarcimento em moeda corrente, o qual permaneceu como modalidade subsidiária.

Observe-se que o modo de exigência do tributo a ser desonerado (PIS/COFINS), que dificulta a criação de meio direto de diminuição da carga tributária e obriga a criação de desoneração indireta, no caso, pela atribuição de crédito presumido de outro tributo, deve ser considerado quando se analisam as repercussões desse benefício oblíquo. Nesse sentido, atente-se para o fato de que uma mudança de sistemática - como a criação do PIS e da COFINS não-cumulativos, que permitem desoneração semidireta, por meio de abatimentos - foi suficiente para fazer desaparecer a discussão sobre a extensão do benefício que o mecanismo da atribuição de crédito presumido provocou.

É bem verdade que os incentivos fiscais devem ser interpretados restritivamente; todavia, interpretação restritiva não pode resultar em restrição não contida na lei, sequer de maneira implícita.



Mais uma vez fica evidente que o crédito que trata a Lei nº 9.363/96 visa a desoneração das Contribuições de PIS e Cofins, estimulando assim, o ato de exportar mercadoria nacional, não se limitando ao produto industrializado tributado pelo IPI como quer a RFB mediante Instruções Normativas.

Via de consequência, soa irrelevante para o gozo do incentivo, o fato das mercadorias exportadas serem anotadas como NT na TIPI e não estarem no campo da incidência de IPI, na medida em que a Lei 9.363 e também a Lei 10.276, objetivam estimular o ato de exportar mercadorias nacionais, desonerando o custo das contribuições ao PIS e COFINS, que incidem cumulativamente ao longo do processo produtivo da mercadoria nacional exportada.

#### **6. Do artigo 6º da Lei nº. 9.363/96 – melhor interpretação**

Cabe destacar que o art. 6º. da Lei nº 9.363/96, não pode ser interpretado como texto isolado do sistema jurídico pátrio e do "micro" sistema no qual está inserido.

Assim, ao se interpretá-lo não se poderia olvidar de aferir seu alcance diante do disposto e limites no art. 110 do CTN e das disposições dos primeiros artigos, notadamente o art. 1º., 2º e 3º, da Lei da qual o mesmo faz parte.

De tal cotejo, resulta que o artigo em referência não pode frustrar o benefício tratado ao longo da própria Lei nº 9.363/96, fixando novos conceitos em violação a esta, de forma a inviabilizá-la, quando interpretado de tal sorte a permitir que o Ministro de Estado da Fazenda possa expedir instruções

---

Portanto, é indevida a restrição de aproveitamento do crédito presumido de IPI, decorrente das Leis 9.363/96 e 10.276/01, à pessoa jurídica produtora e exportadora de produtos industrializados nacionais feitas nas IN/SRF 419/04 e 420/04.

Assim, a atividade da impetrante estaria abrangida pelo benefício fiscal discutido, pois a lei não o restringe a tal espécie de produto<sup>15</sup>. (TRF4, AC 2009.70.03.002624-0, Segunda Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, D.E. 04/08/2010)



normativas contrárias ao próprio objetivo criado pela Lei nº 9.363/96, que é o de tornar competitivas as empresas nacionais que exportem.

O Professor Humberto Ávila, a respeito do assunto ministra que não se pode tolerar, num Estado Democrático de Direito, uma “justificação” que, a pretexto de fundamentar uma interpretação, termine por encobri-la.<sup>16</sup>

Importante ter presente a redação do art. 6º da Lei 9.363/96 para realizar a análise por compreensão e sistemática interpretação e a partir daí extrair o seu real sentido, significado e alcance, sob pela que do texto se extrai pretexto sem contexto.

Considerando que o benefício da Lei nº 9.363/96 atinge as exportações diretas e indiretas (aquelas realizadas para o fim específico de exportação) ao teor do Art. 1º da Lei 9.363/96, necessário que a Administração tributária no caso – Ministro de Estado da Fazenda expedisse as instruções.

Daí a redação do Art. 6º da Lei 9.363/96. Ou seja, entre outros a expressão, *“a definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador”*.

O sentido desta redação, s.m.j, está para as atividades de mensuração, quantificação, contabilização das receitas de exportação, considerando que elas poderão ter dois nascedouros, ou seja: a) exportações diretas – aquelas que decorrem das operações diretas com o cliente no exterior e; b) exportações indiretas – aquelas que o exportador comercializa com empresa no território nacional, todavia, com o fim específico de exportação.

Em consequência destes dois nascedouros de Receita de Exportação é que havia a necessidade de expedir normas para a *“definição da receita de exportação”*.

---

<sup>16</sup> Ávila, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. Revista de direito tributário 79/183.



Importante destacar que todos os demais elementos necessários à quantificação do crédito já constam da Lei 9.363/96 (fato gerador, base de cálculo, alíquota ou fator). Entretanto, havia a necessidade de normatizar as operações, emergindo então as instruções acerca dos comprovantes da efetiva exportação (memorando de exportação, relatório de exportação, Despachos aduaneiros). É para isto a autorização, ou seja, regulamentar. Jamais mudar conceitos de direito privado, o que é vedado pelo CTN, art. 110.

Ocorre que referido dispositivo legal não pode ser interpretado como texto isolado do sistema jurídico pátrio e do "micro" sistema no qual está inserido. Para isso já alerta Luís Roberto Barroso ao ministrar que:

[...] uma norma constitucional, vista isoladamente, pode fazer pouco sentido ou mesmo estar em contradição com outra. Não é possível compreender integralmente alguma coisa - seja um texto legal, uma história ou uma composição - sem entender suas partes, assim como não é possível entender as partes de alguma coisa sem a compreensão do todo. A visão estrutural, a perspectiva de todo o sistema, é vital.<sup>17</sup>

Daí se buscar no estudo sobre sistema, referenciais interpretativos de forma a assegurar-lhe a unidade a que se refere Paulo de Barros Carvalho<sup>18</sup>, com o que corrobora José Roberto Vieira, para quem o sistema é:

[...] um conjunto de elementos (repertórios) que se relacionam (estrutura), compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade). Essa noção de sistema, a que chamamos de terceira, incorpora a característica da ordenação ou coerência, dado tipo como fundamental pela maioria daqueles que já se debruçam sobre a questão sistemática.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> BARROSO, L. R. Interpretação e aplicação da constituição. p. 135.

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 190.

<sup>19</sup> VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. Revista da Faculdade de Direito da UFPR. Porto alegre: Síntese, n. 33, 2000, p. 55.



Ao se interpretar isoladamente o art. 6º da Lei 9.363/96, viola-se não só a necessária interpretação sistêmica da legislação, como o benefício em especial. Aliás, a respeito de uma interpretação sistemática, importante a contribuição do professor Clélio Chiesa<sup>20</sup>:

A localização topográfica de determinada regra jurídica é relevante para a determinação de seu conteúdo e alcance, porém, não suficiente para a construção do seu sentido. É necessário que ela seja colocada em interação com as demais regras do sistema. Nenhuma regra pode ser interpretada isoladamente, até porque não há norma que subista isolada das demais normas do sistema. Não há, portanto, autonomia entre as várias normas nem entre os vários ramos do Direito, pois há uma interligação indissociável decorrente de sua unicidade.

Até porque, não podendo o direito tributário alterar conceitos do direito privado, não se poderia crer que se criasse um conceito de receita de exportação para Contribuição Social, outro para ICMS e assim por diante, sob pena de violação ao art. 110 do CTN, como ocorre *in casu*.

Ademais, em que pese não ser este o objeto de estudo das presentes linhas, o fato é que em se tratando de verdadeiro incentivo fiscal, não pode ser interpretado restritivamente, pois não se trata de isenção, de sorte que a interpretação deve ser dar da melhor forma possível para que o benefício alcance seus fins, pois os benefícios ocorrem justamente para suprir debilidades do Estado ou, no caso, criadas por ele.

Afinal, como afirmam Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves<sup>21</sup>:

o fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados.

---

<sup>20</sup> CHIESA, Clélio. A competência tributária do estado brasileiro. São Paulo: Max Limonad. 2002, p. 100.

<sup>21</sup> Crédito presumido de IPI – direito adquirido – recebimento em dinheiro. Revista de direito tributário nº 55, 2009, p. 167.



Nesse sentido, aliás, Rui Barbosa Nogueira com a maestria que lhe é peculiar, ministra que os mesmos devem ser interpretados finalisticamente<sup>22</sup>.

Nos precedentes do E. STJ, nos Recursos Especiais de nº. 1.232.360 e 1.232.755, ambos originários do Estado do Paraná e que foram julgados pela 2ª Turma, parece não ter sido analisado o caso concreto com a necessária e esperável interpretação sistêmica, pois a manutenção do entendimento implica autorizar que direitos instituídos em lei sejam suprimidos por atos administrativos, violando a segurança jurídica.

Logo, não há necessidade e nem espaço, na estrita legalidade, para que o Ministro de Estado da Fazenda ou o Secretário da Receita Federal do Brasil, estabeleça conceitos que possam irromper a ordem legal, positivando uma exegese nova, que comprometa a hierarquia normativa. Se isto ocorrer é certo que teremos a ilegalidade.

## **7. Da isonomia**

Ao se tentar alterar o conceito de receita de exportação de forma a excluir da base de cálculo do estímulo os produtos exportados que não são tributados pelo IPI é imprimir tratamento desigual para empresas que se encontram em situação igual.

Como visto o crédito é pela exportação e não ao produto; é crédito presumido para ressarcir a carga tributária a título de PIS e COFINS e não de IPI.

---

<sup>22</sup> Direito tributário atual. São Paulo: Resenha Tributária/Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1986. Vol. 6, p. 1611.



Assim, a linha de raciocínio defendido pela União implica em violação ao primado Constitucional da Isonomia, pois empresas igualmente exportadoras, apenas por terem seus produtos não tributados pelo IPI não fruiriam do mesmo benefício instituído para todas as exportadoras.

Empresas igualmente exportadoras (e produtoras) não usufruiriam do benefício instituído para estimular as exportações e para TODAS AS EMPRESAS PRODUTORAS QUE EXPORTEM, como forma de ressarcimento do PIS e COFINS, pelo fato de seus produtos não serem classificados como tributados pelo Regulamento do IPI o qual é elemento totalmente estranho para o acesso ao benefício.

É o caso de todas as empresas que produzem e exportam grãos de soja, milho, café e mesmo algodão, entre outros. É o caso de cooperativas e agroindústria que produzem e exportam e que contribuem grandemente para o desenvolvimento do país, mas que perdem competitividade internacional pela carga tributária que incide sobre seus produtos no mercado interno em face do PIS e da COFINS. Sem a desoneração acabam por exportar tributos e não só seus produtos.

Raciocinar em sentido contrário implica em violação ao Primado da Isonomia, previsto no artigo 5º, *caput* e no artigo 150, inciso II, da CF/88, sobre o qual José Afonso da Silva escreve que:

[...] cuida da igualdade em sentido jurídico, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes que se encontrem em idêntica situação sejam submetidos a idêntico regime fiscal, que coincide com a generalidade da imposição, e que, para realizar a justiça fiscal, depende de ser complementado com a igualdade em sentido econômico, fundado no princípio da capacidade contributiva.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. 6. ed. 2. tiragem. São Paulo: Melheiros, 2003, p. 603.



Isso porque, se impõem restrições ao direito a parcela de contribuintes não previstas na legislação infraconstitucional, muito menos na Constituição Federal.

A violação ao primado da isonomia é manifesta, pois não caberia às Instruções Normativas criar tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em idêntica situação. Eis que não se pode restringir o direito ao crédito presumido em função da classificação fiscal do produto exportado ou da qualidade do fornecedor.

Afinal, não há necessidade e nem espaço, na estrita legalidade, para que o Ministro de Estado da Fazenda ou o Secretário da Receita Federal do Brasil, estabeleçam novos conceitos que irrompam com a ordem legal, positivando uma exegese nova, que comprometa a hierarquia normativa e viole a unidade sistêmica da Constituição Federal e de seus princípios.

Nessa linha, cabe colacionar, por pertinente, o magistério de Betina Treiger Gruppenmacher<sup>24</sup>, que lembra os componentes desse sistema, ao preceituar que:

[...] a Constituição é um conjunto de normas que tanto podem ser princípios, como preceitos, regras, ambos compondo o ordenamento jurídico. Elas se afiguram estruturadas num todo, dispostas em um sistema normativo, e como sistema que é, apresenta-se como um conjunto de normas relacionadas entre si. É uma estrutura normativa organizada, pois as disposições estão coordenadas entre si.

Pensar em sentido diverso significa admitir que contribuintes que se encontram na mesma situação – exportadores de produtos nacionais – terão tratamento distinto tão só em função da classificação fiscal do produto exportado ou da qualidade de seus fornecedores.

---

<sup>24</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 21-22.



Vale dizer, as empresas produtoras e exportadoras, teriam seu crédito mitigado tão só por tais aspectos, enquanto outras empresas, igualmente exportadoras de produtos nacionais, teriam acesso ao crédito e em maiores proporções pelo simples fato de que a classificação fiscal dos produtos exportados não ser NT.

Com efeito, estar-se-ia frustrando a própria isonomia, pois o simples fato de exportar produtos que são classificados na TIPI como não tributados a colocaria na incômoda condição de não se creditar e muito menos de se ressarcir, enquanto que os outros contribuintes e ela própria quando tratar de outros produtos que não sejam classificados na TIPI como NT's poderia se creditar e ressarcir.

Logo, como o objetivo dos incentivos fiscais é justamente estimular, por ter suporte de validade na Constituição Federal e instituição por intermédio de legislação específica, não podem textos legais secundários criarem restrições não previstas em lei, sob pena de violação ao primado da legalidade, segurança jurídica e isonomia.

Como bem enfrentado pelo STJ no Recurso Representativo de Controvérsia, Recurso Especial N. 993.164 – MG,

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.

O mesmo raciocínio, aliás, vale para o crédito originado de fornecedores pessoas físicas, tema já bem resolvido pelo E. STJ<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> *Súmula 494 do STJ*: O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.



## 8. Conclusão

Para o crédito presumido que tratam as Leis nº 9.363/96 e 10.276/2001, todos os elementos necessários ao crédito tributário estão definidos nas respectivas leis (fato gerador, base de cálculo, alíquota e forma de compensação/ressarcimento). Certo também que pelas disposições contidas no CTN, somente nova lei poderia alterar o fato gerador, a base de cálculo e alíquota e forma de compensação/ressarcimento.

Logo, na estrita legalidade, não há espaço para que Instruções Normativas modifiquem o Conceito de Receita de Exportação, restringindo o benefício das Leis nº 9.363 e 10.276, tão somente para a Indústria de Produtos industrializados tributados pelo IPI.

Definitivamente, quis o Legislador estimular o ato de exportar mercadorias nacionais, atividade esta de exportação, tão necessária para o equilíbrio das Contas Públicas. E o fez, desonerando o produtor exportador, dos custos indiretos das Contribuições de PIS e COFINS que incidem em cascata ao longo do Processo Produtivo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. *Crédito presumido de IPI – direito adquirido – recebimento em dinheiro*. Revista de direito tributário nº 55, 2009, p.167.

ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. Revista de direito tributário. Vol. 79. p. 163-183. São Paulo: Malheiros, 2001.



BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 4. ed. 2. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª. Ed. Lejus: São Paulo, 1998.

CASAGRANDE, Edilson Jair; CASAGRANDE, Juarez; VELOSO, Sarah Viana. *As recentes ilegalidades criadas pela Receita Federal do Brasil em prol de obstacularizar o direito ao crédito presumido instituído pela Lei nº. 9363/1996*. São Paulo: Revista dos tribunais, ano 101, vol. 920, 2012, p. 352-395.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª. Ed. Saraiva: São Paulo, 2003.

\_\_\_\_\_, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva. 2011.

CHIESA, Clélio. *A competência tributária do estado brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária/Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Vol. 6. 1986.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed. 2. tiragem. São Paulo: Melheiros, 2003.

STF. Recurso Extraordinário nº 240785 MG, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 19/06/2010, Data de Publicação: DJe-146 DIVULG 06/08/2010 PUBLIC 09/08/2010.

STJ. Recurso Especial Nº 840.919 – RS (2006/0080308-4) – DJ: 29/03/2007

TRF-4 - AC: 3640 PR 2007.70.03.003640-6, Relator: VILSON DARÓS, Data de Julgamento: 29/10/2008, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 11/11/2008

TRF4, AC 2009.70.03.002624-0, Segunda Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, D.E. 04/08/2010