

## Coordenação-Geral de Tributação

**Solução de Divergência nº 6 - Cosit****Data** 23 de janeiro de 2017**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****Assunto:** Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**Ementa:** BENEFÍCIO FISCAL. NATUREZA DO CRÉDITO. IPI. EXPORTAÇÃO.

O benefício fiscal assegurado pelo art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, não tem natureza jurídica de crédito tributário, mas de crédito financeiro desvinculado da sistemática do IPI. Assim, não são cabíveis a escrituração e a utilização do referido crédito na forma da legislação do IPI vigente.

O estabelecimento industrial que exporta, em operação de revenda, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem a não contribuintes do IPI, exclui-se da dinâmica de incidência do imposto. Portanto, o estabelecimento industrial revendedor, na operação, não será considerado, compulsoriamente, equiparado a estabelecimento industrial, pois figura como empresa comercial.

A empresa comercial que adquira, no mercado interno, produtos de fabricação nacional tributados e os exporte contra pagamento em moeda estrangeira conversível tem direito a crédito financeiro equivalente ao montante de IPI destacado em nota fiscal de venda emitida pelo produtor-vendedor ou comerciante contribuinte do imposto. Na hipótese de aquisição de comerciante não contribuinte do IPI, haverá direito ao crédito se houver incidido o imposto na última saída do produto de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, sendo, nesse caso, o valor do crédito a que faz jus o adquirente exportador igual ao montante do IPI que houver sido pago naquela saída.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.894, de 1981, art. 1º, I e § 1º; Lei nº 7.739, de 1989, art. 18; Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, III; IN SRF nº 60, de 1989; Decreto nº 4.544, de 2002-Ripi/02, art.9º, §4º, atual Decreto nº 4.544, de 2002-Ripi/02, art.9º, §6º; PN CST nº 311/71.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela empresa Prensas Schuler S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 61.068.342/0001-38, e encaminhado a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal (SRRF08/Disit), com base no § 2º do art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 740, de 2 de maio de 2007, regido atualmente pelo § 2º do art. 8 da Instrução Normativa SRF nº 1396, de 16 de setembro de 2013.

2. A recorrente sustenta que a Solução de Consulta nº 367 – SRRF/8ª RF/Disit, de 13 de outubro de 2008, a ela referente, diverge da Solução de Consulta SRRF/10ª RF/Disit nº 170, de 17 de setembro de 2001. Solicita, então, a revisão daquela decisão em face desta, no sentido de permitir-lhe o creditamento do imposto relativo a aquisição de matéria-prima, no caso de revendê-la para o exterior, com base no art. 9º, §4º, do Ripi/2002 (atual art. 9º, §6º, do Ripi/2010), que, a seu ver, previu correto tratamento tributário acerca do contexto no qual encontra-se envolvida.

3. Transcrevem-se abaixo as ementas das referidas Soluções de Consulta.

**Solução de Consulta nº 367, de 2008, da 8ª Região Fiscal:**

A equiparação, compulsória, a estabelecimento industrial de que trata o § 4º do art.9º do Decreto nº 4.544, de 2002-Ripi/02, não é aplicável quando das vendas de bens de produção, adquiridos de terceiros, realizadas por industriais a não contribuintes do IPI.

**Solução de Consulta nº 170, de 2001, da 10ª Região Fiscal:**

A empresa comercial que adquira no mercado interno produtos de fabricação nacional tributados e exporte-os contra pagamento em moeda estrangeira conversível tem direito ao crédito do IPI constante da nota fiscal de venda emitida pelo produtor-vendedor ou comerciante contribuinte do imposto. Na hipótese de aquisição a comerciante não contribuinte do IPI, haverá direito ao crédito se houver incidido o imposto na última saída do produto de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, sendo, nesse caso, o

valor do crédito a que faz jus o adquirente exportador igual ao montante do IPI que houver sido pago naquela saída.

## Fundamentos

4. A Solução de Consulta nº 367, de 2008, ao tratar da matéria, leva em consideração apenas o §4º do art.9º do Ripi/02 (atual art. 9º, § 6º do Ripi/2010), que dispõe:

Art.9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

.....  
.....  
§4º Os estabelecimentos industriais quando derem saída a MP, PI e ME, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art.4º, inciso IV, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art.2º, alteração 1ª).

5. A priori, as vendas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem realizadas pelo industrial a não contribuintes do IPI excluem-se da incidência do imposto e o estabelecimento industrial revendedor, na operação, não será considerado, compulsoriamente, equiparado a estabelecimento industrial. E por isso, no caso em questão, de acordo com a Solução de Consulta nº 367, de 2008, o exportador, na venda de bens de produção, não estaria equiparado a industrial, destarte não fazendo jus ao creditamento do IPI.

6. Todavia, há de se atentar para a existência do benefício fiscal que encontra-se plasmado no art. 1º, I, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, *in verbis*:

Art. 1º Às empresas que exportarem, contra pagamento em moeda estrangeira conversível, produtos de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno, fica assegurado:

I – o crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados que haja incidido na aquisição dos mesmos;

.....

§ 1º O crédito previsto no item I deste artigo será equivalente:

- a) no caso de aquisição a produtor-vendedor ou a comerciante contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados, ao montante desse tributo, constante da respectiva nota fiscal;
- b) no caso de aquisição a comerciante não contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, até o montante deste tributo que houver incidido na última saída de produto de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, segundo instruções expedidas pelo Ministro da Fazenda. (Redação dada pelo art. 18 da Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989.)

7. O estímulo constante do dispositivo supratranscrito se manteve em vigor até 05/10/1990, data em que foi extinto, conforme inteligência do artigo 41, §1º, do ADCT, *verbis*:

Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.  
§ 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

8. Foi, contudo, restabelecido pela Lei nº 8.402, de 08 de janeiro de 1992:

Art. 1º São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:  
.....  
.....  
III – crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre bens de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno e exportados de que trata o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981;

9. A vigência e aplicabilidade do art. 1º, I, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, foi objeto de questionamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que exarou, em um primeiro momento, no Parecer PGFN/CAT nº 809/2008, o seguinte entendimento:

---

(...)o referido incentivo assegura o crédito do IPI que, efetivamente, haja incidido na aquisição dos produtos de fabricação nacional; todavia, como na atual sistemática do IPI, este não incide na aquisição, de modo que o inciso I do art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, muito embora se encontre em vigor, não tem eficácia.

10. Para a PGFN, com a edição da Lei nº 9.532, de 1997, houve uma alteração na sistemática então em vigor. Segundo o Órgão, o crédito em questão somente era possível porque, anteriormente, o contribuinte do IPI (estabelecimento industrial ou a ele equiparado) transferia o respectivo ônus financeiro à comercial exportadora. Entretanto, com a edição do ato legal, os produtos destinados à exportação, quando adquiridos por empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, saem do estabelecimento industrial com suspensão do gravame. Dessa forma, como a empresa comercial exportadora não tem direito a crédito nesta operação, a PGFN concluiu que o art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, perdera sua eficácia.

11. Todavia, olvidou de dois aspectos de crucial observância quanto ao art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894, de 1981: primeiro, que o benefício não é exclusivo de empresas comerciais exportadoras, mas sim de quaisquer empresas que exportarem, contra pagamento em moeda estrangeira conversível, produtos de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno; e segundo, que o art. 39 Lei nº 9.532, de 1997, traz uma faculdade, podendo o estabelecimento industrial optar pela saída com suspensão ou pelo destaque do imposto, como segue:

Art. 39. **Poderão** sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo. (Grifo apostado.)

12. Concluiu-se, dessa forma, que os dois dispositivos legais ora analisados – art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894, de 1981 e art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997 – tratam de hipóteses distintas, não sendo razoável concluir que o advento do segundo dispositivo teria retirado a eficácia do primeiro.

13. Tendo em vista esse entendimento, a RFB encaminhou à PGFN a Nota Cosit nº 312/2013, solicitando pronunciamento nos seguintes termos:

Logo, caso a PGFN concorde com o entendimento aqui adotado e, portanto, reconheça aplicabilidade ao inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, e, além disso, corrobore o entendimento de que este incentivo tem natureza de crédito financeiro (tal como assentado no Parecer PGFN/CAT nº 809, de 2008), pergunta-se:

- a) A que órgão compete a normatização dos procedimentos aplicáveis ao aproveitamento do crédito de que trata o I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981?
- b) Como seria promovida a devolução do imposto, considerando, se for o caso a natureza financeira do referido crédito?

14. A resposta da PGFN veio no Parecer PGFN/CAT nº 2.346, de 2013, que em seu bojo, em síntese, admite que existem situações em que o benefício previsto no inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894/1981 possui aplicabilidade prática, independente da nova sistemática de não-cumulatividade do IPI trazida pela Lei nº 9.532, de 1997. Reafirma, ainda, o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 809, de 2008, de 2013, de que o crédito decorrente de benefício previsto no inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, não tem natureza tributária, mas sim financeira, pois é desvinculado de relação jurídica tributária direta, ou seja, quando advier de operação em que o beneficiário não é tido como contribuinte do IPI, conforme segue:

22. Ainda assim, quanto à qualificação do referido estímulo fiscal, importa considerar que a definição de crédito tributário se extrai do próprio Código Tributário Nacional, que, em seu artigo 139, define-o como aquele decorrente da obrigação tributária. Pressupõe, assim, "vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do

tributo ou penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)" (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 23º ed. São Paulo: Melhoramentos, 2003, p.164 (grifos aditados)).

23. Em outras palavras, um crédito somente será tributário se decorrer de um vínculo entre Estado e sujeito passivo da obrigação tributária. Na hipótese sob análise, o crédito previsto no citado Decreto-Lei tem por titular pessoa jurídica que não participa da obrigação tributária. Ora, como as empresas comerciais exportadoras não são sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao IPI, não se pode tratar de crédito tributário. Cuida-se de mero prêmio financeiro.

15. Como sugestão, tendo em vista que a administração do IPI se encontra a cargo da RFB, entende ser coerente cumprir a esse órgão (RFB) a normatização dos procedimentos que viabilizariam o aproveitamento dos créditos decorrentes do referido benefício. No entanto, conclui aduzindo a necessidade de edição de Lei, no sentido estrito, para viabilizar a operacionalização do benefício fiscal previsto no inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981:

Por todo o exposto, salvo melhor juízo, entendemos que:

- a) Concordando com a posição veiculada na Nota Cosit-E nº. 312, de 16 de julho de 2013, as conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 809/2008 merecem ser revistas apenas para reconhecer a vigência e eficácia do benefício previsto no inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, nas situações em que a empresa comercial exportadora não se enquadre na sistemática de suspensão do IPI prevista na Lei nº 9.532, de 1997, mantendo-se o entendimento quanto à natureza financeira do crédito decorrente do mencionado benefício;
- b) Aspectos relativos ao detalhamento do benefício de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre bens de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno e exportados, constante no inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1992, tais como o órgão competente para normatizar procedimento (questão "a") e a forma como deve ser devolvido o referido crédito financeiro (questão "b") carecem de previsão legal específica, de forma que se mostra necessária a edição de normas legais e regulamentares contendo todo o detalhamento pertinente à operacionalização do benefício fiscal em estudo.

16. Destarte, apesar de ter concordado com a vigência e eficácia do inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, a PGFN fixou a necessidade de edição de lei e normas regulamentares para que se possa operacionalizar o benefício fiscal. Observe-se, contudo, que há regulação procedimental, relativa a esse incentivo fiscal, a ser observada pelas empresas interessadas, na Instrução Normativa SRF nº 60, de 22 de junho de 1989.

17. Cabe, portanto, enfatizar que o incentivo fiscal previsto na Lei nº 8.402, art. 1º, III, ora sob análise, dá direito ao crédito quando o produtor-vendedor do produto industrializado efetivamente houver pago o IPI relativamente à saída do produto de seu estabelecimento industrial e o imposto estiver destacado na nota fiscal. Caso contrário, na hipótese de aquisição com suspensão do IPI, ou qualquer outra hipótese que implique não pagamento do IPI relativamente à saída do produto do estabelecimento industrial, não existirá, evidentemente, qualquer direito a constituição de crédito para o exportador.

18. Além disso, é oportuno registrar que, quando a aquisição for feita de comerciante não contribuinte do IPI, só haverá direito ao crédito se houver incidido o gravame na última saída do produto de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Nesse caso, o valor do crédito a que faz jus o adquirente exportador será igual ao montante do IPI que houver sido pago naquela saída (art. 1º, § 1º, “b”, do Decreto-Lei nº 1.894, de 1981, com a redação dada pelo art. 18 da Lei nº 7.739, de 1989). Os procedimentos relativos a esse incentivo fiscal, a serem observados pelas empresas interessadas, encontram-se disciplinados na Instrução Normativa SRF nº 60, de 22 de junho de 1989.

19. Em suma, há alguma razão no pedido da recorrente. Todavia, os créditos a que tem direito não têm natureza tributária, pois decorrem de operação em que não há equiparação a industrial (conforme ficou corretamente entendido na Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 367, de 2008), não sendo passíveis, assim, de serem escriturados de acordo com a dinâmica comum do IPI. Conforme entende a PGFN, o aproveitamento de tais valores carece, pois, de regramento que ainda não existe. Assim, deverá estornar o montante escriturado como créditos regulares de IPI referentes às operações de exportação.



## Conclusão

20. À vista do exposto, conclui-se que a empresa comercial que adquira no mercado interno produtos de fabricação nacional tributados e os exporte contra pagamento em moeda estrangeira conversível tem direito ao crédito financeiro em montante equivalente ao IPI constante da nota fiscal de venda emitida pelo produtor-vendedor ou comerciante contribuinte do imposto. Na hipótese de aquisição de comerciante não contribuinte do IPI, haverá direito a tal crédito se houver incidido o imposto na última saída do produto de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, sendo, nesse caso, o valor do crédito a que faz jus o adquirente exportador igual ao montante do IPI que houver sido pago naquela saída.

21. Ressalte-se que o crédito decorrente de benefício previsto no inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, não tem natureza tributária, mas sim financeira, quando desvinculado de relação jurídica tributária direta, isto é, quando advier de operação em que o beneficiário não é tido como contribuinte do IPI. Tal direito é reconhecido, mas sua operacionalização não tem tratamento normativo, ou seja, carece de *“previsão legal específica, de forma que se mostra necessária a edição de normas legais e regulamentares contendo todo o detalhamento pertinente à operacionalização do benefício fiscal em estudo”*.

22. Ficam reformadas a Solução de Consulta nº 367, de 2008, da 8ª Região Fiscal e a Solução de Consulta nº 170, de 2001, da 10ª Região Fiscal, bem como qualquer Solução de Consulta que sustente entendimento em contrário.

À consideração do Chefe da Ditip.

*Assinado digitalmente*  
WILLIAM C. SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex./

*Assinado digitalmente*  
ALUISIO BANDEIRA DE MELO DA CUNHA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Ditip

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta.

*Assinado digitalmente*  
FAUSTO VIEIRA COUTINHO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex - Substituto

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Divergência. Encaminhe-se o processo à Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF) na 8ª Região Fiscal para ciência, com cópia para à SRRF na 10ª Região Fiscal, e às demais SRRF, para conhecimento e providências que se fizerem necessárias.

*Assinado digitalmente*  
CLÁUDIA LÚCIA P. MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta