RECURSO ESPECIAL Nº 1.528.764 - AL (2015/0096942-5)

RELATOR	**:**	**MINISTRO HUMBERTO MARTINS**
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRENTE	:	USINA CANSANÇÃO DE SINIMBU S/A
ADVOGADOS	:	MARIA FERNANDA QUINTELLA BRANDÃO VILELA E OUTRO(S)
		RAFAEL NARITA DE BARROS NUNES E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	OS MESMOS

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

Cuida-se de recursos especiais interpostos pela USINA CANSANÇÃO DE SINIMBU S.A. (fls. 5.671/5.687, e-STJ) e pela FAZENDA NACIONAL (fls. 5.771/5.787, e-STJ), ambos com fundamento no artigo 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região assim ementado (fls. 5.658/5.667, e-STJ):

> *"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO E NÃO TRIBUTADOS. PRESCRIÇÃO. PRODUTOS FINAIS EXPORTADOS. RESTRIÇÕES. DEDUÇÃO DOS VALORES JÁ COMPENSADOS. LIQUIDAÇÃO DO JULGADO. CORREÇÃO MONETÁRIA. POSSIBILIDADE. TERMO INICIAL.*
>
> *1. O Supremo Tribunal Federal já se posicionou, de modo pacífico, no sentido de reconhecer o direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI correspondente aos insumos isentos, afastando a sua possibilidade, quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero e não tributados, por ausência de parâmetro para a quantificação do valor do credito, não podendo o Judiciário agir como legislador positivo.*
>
> *2. Como o creditamento pretendido não foi implementado por inércia do contribuinte, mas por óbice estabelecido pelo Fisco, há que se aplicar, para fins de prescrição, o prazo decenal (cinco + cinco).*
>
> *3. Foi realizada perícia onde houve a pertinente exclusão de insumos que não se integram ao produto final, nem são consumidos na sua fabricação. Não podem ser classificados, para fins de tal creditamento, os insumos atinentes a energia elétrica, lubrificantes, bens do ativo fixo empregados como bens de produção, serviços e combustíveis, bem como aqueles não tributados, provenientes da parte agrícola (considerando que se cuida de empresa*

agroindustrial), como, no caso, a própria cana-de-açúcar.

4. Quando o produto final cm questão é exportado, já goza de imunidade tributária, o que inviabiliza o creditamento em tela, sendo alcançada a finalidade de desoneração das exportações. A referência, no artigo 5º, do Decreto-Lei nº 491/69, restabelecido pelo artigo 1º, II, da Lei nº 8.402/92, à manutenção do crédito do imposto incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem não diz respeito às hipóteses em que os insumos são isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

5. A vedação à atualização de créditos escriturais não se aplica quando a não escrituração é obstada pelo próprio Fisco, razão pela qual se impõe a correção, que deve ser contada a partir dos fatos geradores dos créditos, com base na Taxa SELIC.

6. Não se vislumbra impropriedade alguma em se reconhecer o direito ao crédito, inclusive apontando o montante do mesmo, com respaldo na perícia realizada, sem prejuízo de se ressalvar a possibilidade de dedução, quando da liquidação do julgado, dos valores já compensados pela contribuinte, mormente considerando que só com o trânsito em julgado haverá condições de aferir qual a amplitude em que reconhecido o direito ao creditamento.

7. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial improvidas. Apelação da autora parcialmente provida".

Rejeitados os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional (fls. 5.760/5.763, e-STJ).

Em juízo de retratação, fundamentado no art. 543-C, § 7º, do CPC, houve readequação do julgado quanto à tese prescricional. A ementa do julgado (fls. 5.843/5.851, e-STJ):

"PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INSUMOS ISENTOS. CREDITAMENTO. PRESCRIÇÃO QÜINQÜENAL. OBSERVÂNCIA.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o REsp nº 1.129.971-BA, submetido ao regime dos recursos repetitivos (art. 534-C do CPC), assentou a tese de que "o prazo prescricional das ações que visam ao recebimento do crédito-prêmio do IPI, nos termos do art. 1º do Decreto 20.910/32, é de cinco anos.

2. O prazo prescricional referente ao aproveitamento de crédito de IPI não se confunde com o prazo prescricional referente à repetição de indébito. Por tal razão, não se aplica o art. 174 do CTN, mas o dispositivo acima.

3. Hipótese na qual se acham fulminados pela prescrição os créditos datados de mais de cinco anos, contados a partir do

requerimento administrativo (jun/1999).

Matéria reexaminada em juízo de retratação, por força do disposto no art. 543-C, §7º, II, do Código de Processo Civil, na esteira da jurisprudência firmada no aludido precedente.

5. Remessa oficial e apelação da Fazenda Nacional parcialmente providas, para reconhecer a prescrição qüinqüenal, mantendo-se inalterados os demais termos do acórdão".

Nas razões do especial da empresa contribuinte, a recorrente requer "*seja proclamada a ofensa do julgado ao art. 1º, II, da Lei nº 8.402/92 esmiuçada, tópico a tópico, nesta peça recursal para fins de* ***permitir o direito amplo ao crédito de IPI*** *sobre as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados no processo de industrialização de produtos destinados ao mercado externo, inclusive o crédito dos insumos da parte agrícola da agroindústria e das aquisições provenientes de fornecedores pessoa física, a exemplo do proceder definido por este Tribunal na Súmula 494 para o crédito presumido de IPI previsto pela Lei nº 9.363/96 nas operações de exportação*" (fl. 5.687, e-STJ).

Por seu turno, o recurso especial da União aduz, além da prejudicada tese prescricional, afronta ao art. 535, II, do CPC, ao art. 49 do CTN e ao art. 39. § 4º, da Lei n. 9.250/95. Aduz tese de que o direito de creditamento irrestrito de IPI perseguido pelo contribuinte com relação à exportação não autoriza incluir o direito de creditamento da exação com relação às operações em que houve entrada tributada e saída tributada, porquanto em tal hipótese a sistemática compensatória já se aperfeiçoou sem qualquer oposição do Fisco. Aponta omissão no acórdão quanto à referida tese. Por fim, suscita a "*impossibilidade de incidência de juros e correção monetária – Taxa SELIC*" (fl. 5780, e-STJ) nos créditos de natureza escritural.

Apresentadas contrarrazões (fls. 5.724/5.741 e 5.815/5.826, e-STJ), sobreveio o juízo de admissibilidade positivo da instância de origem (fls. 5.861 e 5.887/5.888, e-STJ).

É, no essencial, o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.528.764 - AL (2015/0096942-5)
EMENTA

TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. EXPORTAÇÃO. DL N. 491/1969 E LEI N. 8.402/1992. INCENTIVO À EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE NAS ENTRADAS DE MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM TRIBUTADOS.

1. O direito de creditamento de IPI, em decorrência do princípio da não cumulatividade, quanto à aquisição de insumos e matérias-primas não tributados, sujeitos à alíquota zero, isentos ou mesmo imunes, foi matéria de muita divergência no âmbito dos tribunais, inclusive do STF, reconhecendo, primeiramente, o direito do contribuinte de creditar-se, posição revista com o julgamento dos Recursos Extraordinários 353.657/PR e 370.682/SC, nos quais se adotou premissa de que qualquer dessas hipóteses exonerativas ocorridas na aquisição não gera crédito compensável.

2. Por outro lado, quando o insumo ou a matéria-prima utilizada na industrialização são tributados na entrada (aquisição) e ocorrem algumas das hipóteses exonerativas, o direito ao creditamento em decorrência da não cumulatividade não é consequência lógico-jurídica imediata como se direito adquirido à compensação fosse, pois "*o regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa*" (RE 475.551, Rel. Min. CEZAR PELUSO, Rel. p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 6/5/2009).

3. Com amparo nessa orientação da Suprema Corte, eventual tributação de IPI incidente na entrada e desonerada na saída somente será geradora de crédito compensável se houver expressa previsão legal que reconheça tal benefício fiscal, como ocorrera com a entrada em vigor do art. 11 da Lei n. 9.779/99, marco normativo que admitiu a compensação do IPI incidente na etapa anterior com as restritivas hipóteses de saídas isentas ou sujeitas à alíquota zero. Exegese do REsp 860.369/PE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009, submetido ao rito dos recursos repetitivos.

4. O benefício fiscal previsto no art. 5º do DL n. 491/1969 (restabelecido pelo art. 1º, II, da Lei n. 8.402/1992) legitima o

creditamento de IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados. O valor do imposto pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva pode ser creditado na contabilidade do exportador, ou repetido, evitando-se sua inclusão no preço do bem a ser exportado (que não está sujeito ao IPI).

5. Os insumos utilizados na industrialização dos produtos exportados cuja aquisição é não tributada, isenta ou sujeita à alíquota zero não autorizam o creditamento de IPI, porquanto já destacado que o princípio da não cumulatividade não legitima creditamento nas hipóteses de entradas exonerativas.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. IPI. CREDITAMENTO. SISTEMÁTICA NORMAL DECORRENTE DA NÃO CUMULATIVIDADE. ENCONTRO DE CRÉDITOS E DÉBITOS NA ESCRITA CONTÁBIL. NOVO CREDITAMENTO NA VIA JUDICIAL. INVIABILIDADE. APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO EM LIQUIDAÇÃO. CABIMENTO. ÓBICE AO CREDITAMENTO. INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. CABIMENTO. SÚMULA N. 411/STJ.

1. Inexiste omissão no julgado quanto à tese de que é necessária a exclusão, do montante apurado pela perícia, dos valores de créditos já escriturados pelo contribuinte na escrita contábil pela utilização da sistemática normal de tributação do IPI, pois a conclusão foi no sentido de que a apuração dos valores já compensados deveria ser efetivada na fase de liquidação do julgado.

2. Entendimento contrário ao entendimento da parte e omissão no julgado são conceitos que não se confundem.

3. À luz do art. 469 do CPC, somente o dispositivo da sentença faz coisa julgada, embora relevante a motivação para sua respectiva interpretação.

4. No caso dos autos, o dispositivo da sentença foi impositivo no sentido de estabelecer o valor exato ao qual a empresa contribuinte estaria legitimada a se creditar. Por seu turno, a apelação da Fazenda Nacional e a remessa oficial foram improvidas, o que tornou incólume o dispositivo sentencial quanto ao valor do crédito, tornando inócuas as alegações de que os valores já creditados deverão ser aferidos na fase de liquidação, pois, se assim se promovesse nesta fase processual, incorreria em afronta à coisa julgada, uma vez que, "*existindo eventual contradição entre a fundamentação da decisão e o dispositivo final, prevalece o disposto no dispositivo, porquanto é ele que transita em julgado*" (REsp 1.450.106/DF, Rel. Ministro BENEDITO

GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/04/2015, DJe 14/04/2015.).

5. Consequentemente, legítima a pretensão da Fazenda Pública em inviabilizar o "duplo creditamento" de IPI, fazendo excluir do cálculo de ressarcimento os valores que já foram creditados na escrita fiscal da empresa em decorrência da sistemática normal de tributação do IPI por meio de apuração de débitos e créditos no âmbito do lançamento por homologação, mantida a conclusão da origem quanto à possibilidade de apuração do valor em liquidação.

6. "*É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco*" (Súmula n. 411/STJ).

Recurso especial da empresa contribuinte improvido. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido em parte e provido em parte.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

DO RECURSO ESPECIAL DA EMPRESA CONTRIBUINTE

De início, cabe relembrar que o direito de creditamento de IPI, em decorrência do princípio da não cumulatividade, quanto à aquisição de insumos e matérias-primas não tributados, sujeitos à alíquota zero, isentos ou mesmo imunes, foi matéria de muita divergência no âmbito dos tribunais, inclusive do STF, reconhecendo, primeiramente, o direito do contribuinte de creditar-se, posição revista com o julgamento dos Recursos Extraordinários 353.657/PR e 370.682/SC, nos quais se adotou premissa que nenhuma dessas hipóteses exoneratívas ocorridas na aquisição gera crédito compensável. A propósito, precedentes do STF:

> *"II – O atual entendimento desta Corte é no sentido de que,* ***na sistemática*** *que rege o princípio constitucional* ***da não cumulatividade****,* ***se não é devido tributo em determinada operação****,* ***não há com o que se compensar o montante exigido na anterior****. Além disso,* ***se não foi cobrado tributo em uma dada operação, não há o que se abater na seguinte****.*
>
> *III – Assim, com base exclusivamente nesse princípio,* ***só haverá direito a crédito para a operação posterior se for cobrado tributo na operação anterior****. Ademais, só se compensa o que foi exigido na*

operação precedente, se for devido tributo na operação seguinte.

IV – A partir dessa lógica, a operação desonerada do tributo não faculta o desconto do que foi exigido na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos diversos casos de desoneração, tais como alíquota zero, isenção, não incidência e imunidade." (RE 550.218 ED, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 19.8.2014, PUBLIC 28.8.2014.)

"I - Na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade." (AI 736994 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 28.6.2011, PUBLIC 16.8.2011.)

Do mesmo modo, quando o insumo ou a matéria-prima utilizada na industrialização são tributados na entrada (aquisição) e ocorrem algumas das hipóteses exonerativas na saída, o direito ao creditamento em decorrência da não cumulatividade não é consequência lógico-jurídica como se direito adquirido à compensação fosse, pois "*o regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa*" (RE 475.551, Rel. Min. CEZAR PELUSO, Rel. p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 6/5/2009).

Com amparo nessa orientação da Suprema Corte, eventual tributação de IPI incidente na entrada e desonerada na saída somente será geradora de crédito compensável se houver expressa previsão legal que reconheça tal benefício fiscal, como ocorrera com a entrada em vigor do art. 11 da Lei n. 9.779/99, marco normativo que admitiu a compensação da exação em comento incidente na etapa anterior com as restritivas hipóteses de saídas isentas ou sujeitas à alíquota zero.

A propósito, entendimento firmado pela Primeira Seção do STJ por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 860369/PE:

"PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO DO IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM

DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS OU SUJEITOS AO REGIME DE ALÍQUOTA ZERO. LEI 9.779/99. NOVEL JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. O direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não-cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurgiu apenas com a vigência da Lei 9.779/99, cujo artigo 11 estabeleceu que:

> 'Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.'

2. 'A ficção jurídica prevista no artigo 11, da Lei nº 9.779/99, não alcança situação reveladora de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI que a antecedeu' (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: RE 562.980/SC, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Rel. p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-167 DIVULG 03.09.2009 PUBLIC 04.09.2009; e RE 460.785/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-171 DIVULG 10.09.2009 PUBLIC 11.09.2009).

3. In casu, *cuida-se de estabelecimento industrial que pretende o reconhecimento de direito de aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matéria-prima, material de embalagem e insumos destinados à industrialização de produto sujeito à alíquota zero, apurados no período de janeiro de 1995 a dezembro de 1998, razão pela qual merece reforma o acórdão regional que deferiu o creditamento.*

4. Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente provido, restando prejudicadas as pretensões recursais encartadas nas aduzidas violações dos artigos 166 e 170-A, do CTN. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 860.369/PE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009.)

A título de reforço, o STJ já se manifestou no sentido de que a interpretação do art. 11 da Lei n. 9.779/99 deve-se dar com a observância do princípio tributário da legalidade estrita, nos termos do art. 111 do CTN, de modo que o

benefício fiscal contido no art. 11 da Lei n. 9.779/99 não pode ser alargado às hipóteses de industrialização de produtos não tributados, uma vez que a expressa previsão limita-se às hipóteses de produto final isento ou tributado à alíquota zero.

Nesse sentido:

> *"1. O STJ já se manifestou sobre o tema e pacificou o entendimento de que a interpretação do art. 11 da Lei n. 9.779/99 deve-se dar com a observância do princípio tributário da legalidade estrita, nos termos do art. 111 do CTN. Assim, não se pode alargar a isenção contida no art. 11 da Lei n. 9.779/99 às hipóteses de industrialização de produtos não tributados, uma vez que o benefício fiscal é vinculado às hipóteses de produto final isento ou tributado à alíquota zero."*
>
> (AgRg no REsp 1.213.196/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/10/2013, DJe 24/10/2013.)

> *"2. Nessa linha de pensar, não há que se falar em interpretação extensiva do art. 11, da Lei n. 9.779/99 para permitir o creditamento após a sua vigência relacionado a produtos finais não tributados, pois o benefício somente foi reconhecido pela lei para os produtos finais isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero. Tema que já foi julgado no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 860.369 - PE, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009 (REsp nº 1.060.199/SP, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 01/09/2010)."*
>
> (AgRg no REsp 1.294.669/ES, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 25/05/2012.)

Nesse diapasão, tomando por base as razões acima expendidas, cinge-se a controvérsia em estabelecer se a empresa contribuinte, amparada no disposto no art. 5º do DL n. 491/1969 (incentivo restabelecido pelo art. 1º, II, da Lei n. 8.402/1992), tem direito ao creditamento de IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados.

O Tribunal de origem, corroborando o entendimento sentencial, indeferiu a pretensão. Vejamos:

> *"Quanto aos produtos finais exportados, concordo com o raciocínio implementado pelo magistrado 'a quo', com base, inclusive, em posicionamento que prevaleceu no Colendo Superior*

> *Tribunal de Justiça sobre a matéria. Não me parece plausível se pretender, com base no artigo 5º, do Decreto-Lei nº 491/69, restabelecido pelo artigo 1º, II, da Lei nº 8.402/92, implementar o creditamento, se, por força do benefício fiscal em tela, não há tributação na saída dos produtos. A referência, no mencionado dispositivo, à manutenção do crédito do imposto incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem não diz respeito às hipóteses em que os insumos são isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Logo,* ***se não houve o recolhimento do tributo atinente aos insumos, sejam eles isentos, sejam eles sujeitos à alíquota zero e não tributados, não há o que se creditar em favor do contribuinte****".*

Preliminarmente, revela-se pertinente a transcrição do dispositivo legal sobre o qual se controverte:

> Decreto-Lei n. 491/1969
> *"Art. 5º É* ***assegurada*** *a manutenção e* ***utilização do crédito do IPI*** *relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente* ***utilizados na industrialização dos produtos exportados****".*

Com efeito, trata-se de incentivo fiscal destinado a desonerar as exportações, assegurando o aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos "efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados".

O benefício fiscal obedece, consequentemente, à máxima do comércio exterior de que "não se exporta tributo". Desse modo, somente o efetivo valor do imposto pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva pode ser creditado na contabilidade do exportador, ou repetido, evitando-se sua inclusão no preço do bem a ser exportado (que não está sujeito ao IPI).

Ressalte-se que, no presente processo, a empresa contribuinte pretende o creditamento de IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados **de forma irrestrita**, mesmo quando sua aquisição é não tributada, isenta ou sujeita à alíquota zero, o que vai de encontro com a orientação já destacada alhures no sentido de que o direito de creditamento de IPI em decorrência do princípio da não cumulatividade não se legitima nas hipóteses de entradas exoneradas.

Consoante se infere da leitura do art. 5º do DL n. 491/1969, restabelecido pela Lei n. 8.402/1992 – em vigor a partir de 23.2.1992 –, o benefício fiscal que visa desonerar os produtos exportados permite apenas o aproveitamento do IPI pago nas etapas anteriores, ainda que o produto final, destinado à exportação, seja

imune.

Assim, o entendimento firmado nas instâncias ordinárias merece respaldo por reconhecer que o direito de creditamento de IPI da empresa contribuinte, com base no art. 5º do DL n. 491/1969, apenas ocorra nas hipóteses em que a aquisição sofreu incidência de IPI. No mesmo sentido:

> *"TRIBUTÁRIO. IPI. BENEFÍCIO FISCAL DO ART. 5º DO DL 491/1969. INCENTIVO À EXPORTAÇÃO. MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM QUE NÃO SE SUJEITAM À TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.*
>
> *1. Hipótese em que se discute a interpretação do art. 5º do DL 491/1969, que estabelece: 'É assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados'.*
>
> *2. A empresa sustenta que o referido dispositivo legal lhe confere direito ao creditamento de IPI mesmo nas hipóteses em que as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem sejam isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados.*
>
> *3. No caso em tela, portanto, nem a entrada (isenta, não tributada ou sujeita à alíquota zero) nem a saída (imune) sofrem a incidência do IPI.*
>
> *4. Impossível acolher a pretensão da recorrente de creditar-se do que nunca foi pago. Se a etapa anterior não sofreu a incidência de tributação, como se poderia cogitar do aproveitamento de crédito de IPI? Ante a inexistência de alíquota, p.ex., como calcular o valor a ser aproveitado pela empresa?*
>
> *5. O art. 5º do DL 491/1969 tem por finalidade desonerar as exportações dos tributos que incidiram no curso da cadeia produtiva. Obedece, portanto, à máxima do comércio exterior de que 'não se exporta tributo'.* In casu*, não há imposto a ser exportado, pois não incidiu IPI nas etapas anteriores.*
>
> *6. A inexistência de tributação nas etapas anteriores transforma o benefício fiscal – que busca neutralizar o impacto dos impostos na exportação – em incentivo financeiro – concessão de crédito presumido não relacionado ao pagamento de tributo –, o que contraria as próprias regras do comércio internacional.*
>
> *7. Recurso Especial não provido."*
>
> (REsp 922.511/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 27/08/2009).

DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Pública aduz que o acórdão recorrido incorreu em omissão, visto que não se manifestou sobre sua alegação de "*necessidade de determinar-se expressamente a exclusão, do montante apurado pela perícia, dos créditos já escriturados pelo contribuinte, evitando-se o duplo creditamento de IPI. Quanto a este ponto, cuja análise apresenta-se de suma relevância ao deslinde da controvérsia, não houve qualquer pronunciamento por parte do eg. TRF da 5ª Região*" (fls. 5775, e-STJ).

Contudo, as instâncias ordinárias efetivamente abordaram tal temática, deixando consignado, contudo, que a exclusão de valores que já foram creditados em decorrência da sistemática normal de tributação do IPI por meio de apuração de débitos e créditos no âmbito do lançamento por homologação deveria ser efetivada na fase de liquidação do julgado.

É o que se infere, a exemplo, do excerto da sentença que julgou embargos declaratórios da Fazenda Pública, *verbis* (fls. 5.607/5.608, e-STJ):

> *"Trata-se de embargos declaratórios interpostos por Fazenda Nacional, por meio dos quais visa sanar obscuridade apontada na sentença de fls. 4808/4819, ao argumento de que restou assegurado crédito de IPI à autora sem considerar ou sem expressamente afastar da apuração do crédito o valor já creditado pelo contribuinte no âmbito de sua escrita fiscal.*
>
> *(...)*
>
> *1. O vício, apontado não configura obscuridade sujeita a ataque via embargos aclaratórios. É que a obscuridade passível de embargos declaratórios é necessariamente vicio que torna incompleto e confuso o decisório atacado, o que não se vê no caso em epígrafe.*
>
> *2. A decisão atacada não encerra obscuridade que torne inexeqüível ou incompreensível, havendo mera irresignação da parte autora, ora embargante, com a sentença prolatada, o que desautoriza a oposição dos embargos declaratórios, cujos requisitos processuais dizem respeito estritamente à clareza e à completude da decisão embargada, que, repito, nenhuma relação guarda com a contradição relatada.*
>
> *(...)*
>
> *5. Ademais, **a sentença** prolatada nos autos **assegurou o crédito** do IPI, sendo certo que **os valores já compensados** pela autora **no âmbito de sua escrita fiscal devem ser apurados e considerados em sede de liquidação** do julgado".*

O Tribunal endossa o entendimento ao consignar, nas razões do acórdão

da apelação, que "*não vislumbro óbice algum em postergar para a liquidação da sentença a dedução dos valores já compensados pela autora, procedimento adotado pelo julgador monocrático à fl. 4818, tendo em vista a precariedade inerente à compensação implementada. Era perfeitamente viável enunciar, desde logo, o direito ao crédito e quantificá-lo, deixando, para etapa mais apropriada, o cotejo com os valores já compensados, inclusive porque existia (e existe) a possibilidade de alteração do conteúdo da sentença, com reflexos no montante a ser creditado*" (fl. 5.664, e-STJ).

Vê-se, pois, na verdade, que, no presente caso, a questão não foi decidida conforme objetivava a recorrente, uma vez que foi aplicado entendimento diverso. Contudo, entendimento contrário ao interesse da parte não se confunde com omissão.

A propósito, "*é pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia,* (...) *não se podendo confundir omissão com decisão contrária aos interesses da parte*" (REsp 1.061.770/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 15.12.2009, DJe 2.2.2010.).

No mesmo sentido, destaco:

> *"AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. JUNTADA DAS PEÇAS NECESSÁRIAS À COMPREENSÃO DA CONTROVÉRSIA. PRECEDENTES.*
>
> *1.- Não há falar em omissão, contradição ou obscuridade no Acórdão recorrido, que apreciou todas as questões que lhe foram submetidas de forma fundamentada, ainda que de modo contrário aos interesses do Recorrente.*
>
> *(...)*
>
> *4.- Agravo Regimental improvido."*
>
> (AgRg no AREsp 213.860/RS, Rel. Ministro SIDNEI BENETI, TERCEIRA TURMA, julgado em 19/03/2013, DJe 25/03/2013.)

> *"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO. CONCURSO PÚBLICO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CURSO DE FORMAÇÃO DE FUZILEIROS NAVAIS. EXCLUSÃO DO CANDIDATO POR CONDUTA ANTI-SOCIAL. MERA OCORRÊNCIA POLICIAL SEM*

COMPROVAÇÃO DOS FATOS. MOTIVAÇÃO INIDÔNEA. INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA.

1. Não há vício consistente em omissão, contradição ou obscuridade quando o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, todas as questões postas ao seu crivo. O mero inconformismo da parte com o julgamento contrário à sua pretensão não caracteriza falta de prestação jurisdicional.

(...)

3. Embargos de declaração acolhidos para corrigir contradição, sem efeitos modificativos."

(EDcl no AgRg no REsp 1.099.909/RS, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, QUINTA TURMA, julgado em 07/03/2013, DJe 13/03/2013.)

Portanto, o recurso especial não comporta conhecimento por afronta ao art. 535, II, do CPC, pois omissão não há.

Em outro giro, ultrapassando a preliminar de afronta ao art. 535, II, do CPC, entendo que a conclusão firmada pelas instâncias ordinárias merece ressalva.

À luz do art. 469 do CPC, somente o dispositivo da sentença faz coisa julgada, embora relevante a motivação para sua respectiva interpretação.

A propósito:

"4. Em observância ao art. 469, I, do CPC somente o dispositivo da sentença faz coisa julgada. Nesse sentido: REsp 968.384/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 27.2.2009; EDcl no AgRg no Ag 1.238.609/RJ, Rel. Ministro Gilson Dipp, Quinta Turma, DJe 17.12.2010."

(AgRg no AgRg no AREsp 515.791/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 03/02/2015.)

"1. O instituto da coisa julgada diz respeito ao comando normativo veiculado no dispositivo da sentença, de sorte que os motivos e os fundamentos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva, não são alcançados pelo fenômeno da imutabilidade, nos termos do art. 469, do CPC."

(AgRg nos EDcl no REsp 1.399.152/RS, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 08/04/2014, DJe 14/04/2014.)

"3. Nos termos do art. 469 do CPC, os motivos e os

fundamentos da sentença, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença, não fazem coisa julgada. Precedentes."

(AgRg no REsp 1.091.875/PR, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, QUARTA TURMA, julgado em 17/12/2013, DJe 03/02/2014.)

"A motivação da sentença é importante para a respectiva interpretação, mas não prevalece sobre sua parte dispositiva, a única que produz os efeitos da coisa julgada. Agravo regimental desprovido."

(AgRg no AREsp 337.075/MS, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/10/2013, DJe 11/10/2013.)

No caso dos autos, o dispositivo da sentença foi impositivo no sentido de estabelecer o valor exato ao qual a empresa contribuinte estaria legitimada a se creditar. Vejamos (fl. 5550, e-STJ):

"III - DISPOSITIVO

28. Em face do exposto, julgo PARCIALMENTE ***PROCEDENTE****, para o fim de declarar o* ***direito da autora*** *ao* ***ressarcimento*** *do* ***crédito*** *de Imposto de Produtos Industrializados, (IPI),* ***no valor de R$ 320.290,02*** *(trezentos e vinte mil, duzentos e noventa reais e dois centavos), atualizado até outubro de 2000, ficando mantidos os efeitos da liminar concedida nestes autos até o trânsito em julgado deste processo ou de decisão ulterior da instância prolatora da liminar ou de instância superior".*

Por seu turno, a apelação da Fazenda Nacional e a remessa oficial foram improvidas, o que tornou incólume o dispositivo sentencial quanto ao exato valor do crédito, tornando inócuas as alegações de que os valores já creditados deverão ser aferidos na fase de liquidação, pois, se assim se promovesse nesta fase processual, incorreria em afronta à coisa julgada, uma vez que, "*existindo eventual contradição entre a fundamentação da decisão e o dispositivo final, prevalece o disposto no dispositivo, porquanto é ele que transita em julgado*" (REsp 1.450.106/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/04/2015, DJe 14/04/2015.).

Assim, legítima a pretensão da Fazenda Pública em inviabilizar o "duplo creditamento" de IPI, fazendo excluir do cálculo de ressarcimento os valores que já foram creditados na escrita fiscal da empresa em decorrência da sistemática normal de tributação do IPI por meio de apuração de débitos e créditos no âmbito do lançamento por homologação, mantida, contudo, a conclusão da origem quanto à possibilidade de

apuração do valor em liquidação.

Por fim, não comporta conhecimento a tese da recorrente de "*impossibilidade de incidência de juros e correção monetária – Taxa SELIC*", porquanto já sumulado nesta Corte Superior que "*É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco*" (Súmula n. 411/STJ).

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial de USINA CANSANÇÃO DE SINIMBU S.A. e conheço em parte do recurso especial da FAZENDA NACIONAL e dou-lhe parcial provimento para reconhecer a legitimidade de excluir do cálculo de ressarcimento/compensação de crédito de IPI os valores que já foram creditados na escrita fiscal da empresa em decorrência da sistemática normal de tributação do imposto em comento por meio de apuração de débitos e créditos no âmbito do lançamento por homologação, mantida a conclusão da origem quanto à possibilidade de apuração do valor em liquidação.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS
Relator