



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10435.903654/2018-78
ACÓRDÃO	3302-015.264 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ACUMULADORES MOURA S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

AJUSTES POSITIVOS DO RAUPI. CARÊNCIA PROBATÓRIA.

O recorrente apenas relatou, genericamente, que não foram considerados no cálculo a existência de ajustes positivos no RAUPI, não demonstrando, por meio de cálculos e planilhas, o eventual erro na apuração da Autoridade Fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO.

São passíveis de ressarcimento os créditos presumidos do IPI instituídos pelos artigos 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/1997.

A Instrução Normativa RFB 1.717/2017 extrapolou seu poder regulamentar ao excluir, dos créditos de IPI passíveis de ressarcimento, o crédito presumido de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440/97, razão pela qual tal restrição deve ser considerada ilegal por este Conselho e deixar de ser aplicada ao caso.

Mesmo tendo ocorrido alterações na legislação no tocante ao prazo de vigência, forma de apuração e requisitos de investimentos, as disposições dos arts. 1º, IX; 11; 11-A e 11-B, todos da Lei nº 9.440/97, tratam do mesmo incentivo fiscal.

A própria Receita Federal, ao firmar entendimento na Solução de Consulta COSIT nº 14/2016, considerou que a sucessão de disposições referentes ao crédito presumido de IPI ora tratado revelava um único incentivo fiscal, isso na medida em que asseverou que foram previstos três períodos de vigência distintos.

A Exposição de Motivos das Medidas Provisórias nº 471/2009 e 512/2010, instituidoras dos arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/97, considerou expressamente que as propostas visavam "ampliar o prazo de vigência de

incentivos fiscais destinados a fomentar o desenvolvimento regional" e "a reabertura de prazo até 29/12/2010 para que as empresas então habilitadas ao regime pudessem apresentar novos projetos de investimento produtivos".

Se de fato teria ocorrido o fim do aproveitamento do art. 1º, IX, da Lei nº 9.440/97 em 2010, permaneceria sem explicação o motivo pelo qual a Instrução Normativa nº 1.300, de 2012, previa o ressarcimento do crédito de IPI auferido em razão do referido dispositivo legal.

Não existe fundamento teleológico para a interpretação de que o incentivo fiscal permitiria apenas o abatimento com débitos do IPI, com o consequente e inevitável acúmulo do saldo credor do imposto.

POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI DOS DÉBITOS DE OUTROS ESTABELECIMENTOS.

O julgador não precisa decidir sobre matéria que não foi fundamento para o indeferimento do pedido de ressarcimento e que restar prejudicada pela decisão proferida.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: por unanimidade de votos, para rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, para dar provimento ao pedido de ressarcimento, por entenderem que o crédito presumido previsto nos artigos 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/1997 é ressarcível, vencido o conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini, que votou pela impossibilidade de ressarcimento, entendendo que a compensação na escrita fiscal é a única possibilidade de seu aproveitamento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-015.263, de 13 de novembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10435.903653/2018-23, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca das Chagas Lemos e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente). Ausente a Conselheira Louise Lerina Fialho.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

PAF. ATO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Reputa-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 11-A E ART. 11-B DA LEI Nº 9.440/97.

Por ausência de previsão legal ou regulamentar, não são passíveis de ressarcimento os créditos presumidos do IPI instituídos pelos artigos 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/1997, nos termos da Solução de Consulta Interna nº 25/2016 da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil - COSIT.

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUANTUM RECONHECIDO.

As declarações de compensação devem ser homologadas no limite do direito creditório cuja liquidez e certeza venham a ser demonstradas pelo sujeito passivo.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, apontando:

- a. Discorre sobre o Direito ao Benefício Fiscal;

- b. A DRJ não analisou profundamente os argumentos trazidos pela Recorrente;
- c. Assim acontecendo, ocorrerá um esvaziamento do conteúdo da Norma prevista em Lei.
- d. Cita entendimento do TRF5, do Direito ao Ressarcimento.
- e. Elenca sua compreensão da possibilidade de utilização do Crédito de IPI da Lei 9.440/97 para abatimento de débitos de IPI de outro estabelecimento;
- f. Aponta divergências no cálculo do montante do Crédito Presumido, pois a fiscalização desconsiderou a existência de “Ajustes Positivos” no RAPI.

Os argumentos acima apresentados são os mesmos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à admissibilidade, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

Quanto ao mérito, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado do Conselheiro Relator Mário Sérgio Martinez Piccini, ousa dele discordar em relação a negar provimento ao pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI previsto no art. 11-B da Lei nº 9.440/1997. Explico.

O Despacho Decisório que indeferiu o Pedido de Ressarcimento e não homologou as compensações a ele vinculadas foi embasado nos seguintes termos:

Trata, o presente processo, do Pedido de Ressarcimento (PER) nº
08740.47151.140415.1.1.01-1450, retificado pelo PER nº

36211.87984.290116.1.5.01-9067, transmitido em 29/01/2016, através do qual, o contribuinte em epígrafe, pleiteia pretensão crédito presumidos de IPI, criado pelos artigos 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/1997, referente ao 1º Trimestre de 2015, no montante de R\$ 19.711.329,82, já apreciado eletronicamente pelo Sistema de Controle de Crédito- SCC (fls. 7339-7477).

2. Contudo, a Representação Fiscal da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil - 42 Região Fiscal (fls. 2-18), constante do dossiê nº 10010.025308/0519-27, protocolizada em 10/05/2019, cujas peças foram juntadas às fls. 2-7336 deste processo, relata o seguinte:

(...)

3. Os artigos 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/1997, que criaram os créditos presumidos do IPI em apreço, foram interpretados pela Solução de Consulta Interna nº 25/2016- Cosit, cuja Ementa transcrevemos:

Ementa: Somente é permitido o ressarcimento de créditos presumidos do IPI quando haja expressa previsão legal ou regulamentar. Por ausência de expressa previsão legal ou regulamentar, não são passíveis de ressarcimento os créditos presumidos do IPI criados pelos artigos 11-A e 11-B da Lei nº 9.440, de 1997. (Solução de Consulta Interna nº 25/2016 - Cosit)

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1300, de 12 de agosto de 2008, artigo 21, § 3º; Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, arts. 256 e 268; Decreto nº 7.389, de 09 de dezembro de 2010; Decreto nº 7.422, de 31 de dezembro de 2010

4. Destarte, a partir do Item 6, assim fundamenta a Solução de Consulta Interna nº 25/2016 - Cosit:

(...)

Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997 -Artigo 11-8 (incluído pela Lei nº 12.407, de 19 de maio de 2011)

14. Na sequência, temos a Lei nº 12.404, de 19 de maio de 2011, que criou mais um novo benefício, também na forma de crédito presumido de IPI, inserindo, na multicitada Lei nº 9.440/97, o artigo 11-B:

Art. 11-B. As empresas referidas no § 19 do art. 19, habilitadas nos termos do art. 12, farão jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, desde que apresentem projetos que contemplem novos investimentos e a pesquisa para o desenvolvimento de novos produtos ou novos modelos de produtos já existentes.

§ 1º Os novos projetos de que trata o caput deverão ser apresentados até o dia 29 de dezembro de 2010, na forma estabelecida pelo Poder Executivo.

(...)

§ 6º O crédito presumido de que trata o caput extingue-se em 31 de dezembro de 2020, mesmo que o prazo de que trata o § 2º ainda não tenha se encerrado."

15. Esse novo crédito presumido criado pela Lei nº 12.407, de 2011, foi regulamentado pelo Decreto nº 7.389, de 9 de dezembro de 2010, sendo que,

mais uma vez, tanta a Lei de criação, assim como a sua regulamentação, não faz qualquer referência ou menção quanto à possibilidade de eventual saldo credor de tais créditos ser objeto de ressarcimento. (Grifou-se)

(...)

Conclusão

22. Com base no exposto nos fundamentos conclui-se que:

22.1 Somente é permitido o ressarcimento de créditos presumidos do IPI quando haja expressa previsão legal ou regulamentar;

22.2 Por ausência de expressa previsão legal ou regulamentar, não são passíveis de ressarcimento os créditos presumidos do IPI criados pelos artigos 11-A e 11-8 da Lei nº 9.440, de 1997." (grifou-se)

(...)

7. Diante o exposto, e tendo em vista a Representação Fiscal constante do dossiê nº 10010.025308/0519-27, copiado para as fls. 2-7336 deste processo, constatou-se a necessidade de se rever de ofício o direito creditório referente ao PER Retificador nº 36211.87984.290116.1.5.01-9067, bem como das DCOMP, constantes da Tabela 2, já apreciados eletronicamente pelo Sistema SCC, posto que houve vício de legalidade.

(...)

9. Com efeito, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, somente os créditos passíveis de restituição ou de ressarcimento, poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios, ipso litteris:

(...)

10. Portanto, conforme os documentos e planilhas acostados aos autos, há que se deferir parcialmente o direito creditório do PER Retificador nº 36211.87984.290116.1.5.01 9067, no valor ressarcível de R\$ 903.766,04, que será utilizada para compensação das DCOMP vinculadas, até o limite do crédito.

Conforme resta evidente, o fundamento do Despacho Decisório reside na alegação de ausência de expressa previsão legal ou regulamentar para o ressarcimento dessa espécie de crédito presumido, ou seja, aquele previsto no art. 11-B da Lei nº 9.440/97 **(não se discute, neste processo, o crédito presumido previsto no art. 11-A, por não ter sido objeto da ação fiscal).**

Essa matéria não é nova neste Conselho, tendo sido proferidas decisões contra e a favor do contribuinte. Vejamos os precedentes contrários, a seguir:

i) Acórdão nº 3202-002.075, Sessão de 15 de outubro de 2024:

IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

Impossibilidade de ressarcimento de crédito presumido de IPI previsto nos artigos 11-A e 11-B da Lei 9.440/97. Ausência de previsão legal específica. Apuração sobre o faturamento da revenda de bens importados. Descabimento.

VOTO

(...)

No presente caso, a controvérsia restringe-se à análise da possibilidade de ressarcimento de crédito presumido de IPI previsto nos arts. 11-A e 11-B da Lei 9.440/97.

Essa matéria não é nova no CARF, tampouco na Câmara Superior. Veja-se, por exemplo, o Acórdão nº. 9303-012.642, Rel. Tatiana Midori, julgado em 06/12/2021, no qual foi decidido, por unanimidade de votos, que os créditos presumidos de IPI, referidos nos arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/97, não são passíveis de ressarcimento, pois não há previsão legal específica para tanto.

Portanto, inexistindo norma específica, o aproveitamento dos créditos de IPI deve seguir a regra geral prevista no Regulamento do IPI (RIPI/2010) - em especial os arts. 256 e 257, pela qual os créditos escriturados serão passíveis de dedução do valor do imposto devido.

ii) Acórdão nº 3402-011.950, Sessão de 19 de junho de 2024:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO NORMATIVA ESPECÍFICA. DESCABIMENTO.

Descabido, por falta de falta de previsão normativa específica, o ressarcimento/compensação dos créditos presumidos de IPI criados pelos art. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440, de 1997, que não se confundem com o crédito presumido do imposto previsto no inciso IX, do art. 1º, e art. 11, IV, da Lei nº 9.440/1997.

(...)

VOTO VENCEDOR

(...)

Entendo que não há previsão legal sobre a possibilidade de ressarcimento/compensação dos créditos presumidos previstos nos artigo 11-A e 11-B, da Lei Federal 9.440/1997 com outros tributos com fundamento no §3º, do art. 6º, do Decreto nº 2.179/1997, incluído pelo Decreto nº 6.556/2008, nem no art. 135, § 6º, do Decreto nº 7.212/2010, tampouco com esteio no art. 21, §3º, III, da IN RFB nº 1.300/2012, pois tais dispositivos somente permitem o aproveitamento no caso do crédito presumido de IPI decorrente dos inciso IX, do art. 1º, e inciso IV, do art. 11, ambos da Lei Federal 9.440/1997.

iii) Acórdão nº 9303-014.296, Sessão de 17 de outubro de 2023:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO NORMATIVA ESPECÍFICA. DESCABIMENTO.

Descabido, por falta de falta de previsão normativa específica, o ressarcimento/compensação dos créditos presumidos de IPI criados pelos art. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440, de 1997, que não se confundem com o crédito presumido do imposto previsto no inciso IX, do art. 1º, e art. 11, IV, da Lei nº 9.440/1997.

Como precedente favorável à tese do contribuinte, trago o acórdão nº 3201-004.921, exarado na sessão de 25/02/2019:

CRÉDITO PRESUMIDO RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. DE INCENTIVO IPI. FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PREVISÃO NOS ARTS. 1º, IX, 11, 11-A E 11-B DA LEI N. 9.440/1997. IDENTIDADE. INTERPRETAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS. FINALIDADE DA LEI. PREVISÃO NA LEI DE RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 74 DA LEI N. 9.430/1996. LIMITAÇÃO DA APLICAÇÃO DA LEI GARANTIDORA DO RESSARCIMENTO. ATO INFRALEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

As disposições dos arts. 1º, IX, 11, 11-A e 11-B, todos da Lei n. 9.440/1997, tratam do mesmo incentivo fiscal.

Não existe fundamento teleológico para entender que o incentivo fiscal permitiria apenas o abatimento com débitos do IPI e o acúmulo do saldo credor do imposto.

Interpretação de que os dispositivos da Lei nº 9.440/97 (art. 1º, IX, art. 11, art. 11-A e art. 11-B) guardam identidade, que atende ao desiderato da lei.

Havendo a identidade de benefícios os arts. 11-A e 11-B não são benefícios que devam ser considerados como em compartimento estanque em relação ao art. 1º, IX, da Lei n. 9.440/1997. Com a identidade de benefício, é possível o aproveitamento e lastro legal que possibilita o ressarcimento.

Apesar de ainda ser matéria polêmica neste Conselho, no âmbito do Poder Judiciário as decisões têm sido todas favoráveis ao contribuinte, conforme verificamos dos seguintes precedentes:

i) Tribunal Regional Federal da 1ª Região, PROCESSO Nº 1060620-38.2024.4.01.3400, 6ª VARA FEDERAL - SALVADOR/BA, Relator: Juiz Federal MARCEL PERES, julgado em 25/08/2025:

SENTENÇA

I - RELATÓRIO

Trata-se de Ação Anulatória com Efeitos Declaratórios ajuizada por FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA em face da UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL).

A parte autora alega, em síntese, que, na condição de empresa habilitada no regime automotivo da Lei nº 9.440/97, possui direito a créditos presumidos de IPI como forma de ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS. Contudo, a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 25/2016 e da Instrução Normativa nº 1.717/2017, passou a vedar o ressarcimento e a compensação de tais créditos com outros tributos federais. Pleiteia, assim, a anulação das decisões administrativas que negaram seus pedidos de ressarcimento, bem como a declaração de seu direito de utilizar os créditos para compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96. A petição inicial foi instruída com documentos.

(...)

2. DO MÉRITO

A controvérsia central reside em definir se os créditos presumidos de IPI, apurados pela autora com base nos arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/97, são passíveis de ressarcimento e compensação com outros tributos federais.

A pretensão autoral procede em parte.

Isso porque, apesar do indeferimento da liminar em momento anterior, verifica-se que a questão jurídica posta em debate foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp n. 1.804.942/PE, o qual foi textualmente utilizado pelo Tribunal quando da apreciação do agravo de instrumento interposto, cuja transcrição merece ser realizada (id. 2158785650):

(...)

O fundamento central reside na interpretação do termo técnico "ressarcimento", contido na norma que instituiu o benefício. O art. 74 da Lei nº 9.430/96 estabelece que o sujeito passivo que apurar crédito passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

Dessa forma, a interpretação adotada pela autoridade fiscal na Solução de Consulta COSIT nº 25/2016 e formalizada na Instrução Normativa nº 1.717/2017, ao criar uma distinção entre os regimes fiscais e vedar a compensação dos créditos oriundos dos arts. 11-A e 11-B, excede o poder regulamentar, impondo uma restrição não prevista em lei e esvaziando a finalidade do incentivo fiscal. A evolução legislativa do benefício, ainda que com alterações na metodologia de cálculo, manteve sua natureza essencial de "ressarcimento" do PIS e da COFINS, devendo-se lhe aplicar a sistemática de aproveitamento de créditos prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Deve-se, portanto, reconhecer o direito da autora a ter seus créditos classificados como ressarcíveis. Contudo, a presente decisão possui natureza eminentemente declaratória quanto ao direito ora controvertido, não sendo possível validar a exatidão e a certeza dos montantes escriturados pela parte. A verificação da higidez de tais créditos é matéria afeta à competência da autoridade fiscal, a ser realizada em procedimento administrativo próprio de controle e eventual homologação.

III. DISPOSITIVO

Ante o exposto, acolho parcialmente os pedidos, apenas para afastar o óbice jurídico decorrente da classificação de eventuais créditos como não ressarcíveis, devendo a ré proceder à reanálise dos pedidos administrativos que, com base exclusivamente em tal fundamento, foram analisados e indeferidos. Fica ressalvada, dessa forma, a prerrogativa da autoridade fiscal de proceder à análise da regularidade de tais créditos em procedimento próprio.

ii) Tribunal Regional Federal da 1ª Região, AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1034650-51.2024.4.01.0000, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL PEDRO BRAGA FILHO, julgado em 14/11/2024:

A solução da controvérsia reside precisamente em saber se são ou não distintos os benefícios fiscais previstos nos arts. 1º, IX, 11-A e 11-B, todos da Lei 9.440/1997.

O Superior Tribunal de Justiça, intérprete-mor da legislação federal, firmou entendimento no sentido de que os benefícios fiscais previstos nos aludidos artigos da Lei nº 9.440/1997 são os mesmos, ou seja, créditos presumidos de IPI, esclarecendo que as disposições dos arts. 11-A e 11-B desse diploma legal nada mais fizeram que promover alterações para ajustar o benefício fiscal às finalidades previstas pelo legislador ordinário. Nesse sentido, confira-se o seguinte julgado daquele Tribunal:

(...)

(REsp n. 1.804.942/PE, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 21/6/2022, DJe de 27/6/2022.)

Do voto do Ministro Benedito Gonçalves, extraio os seguintes excertos, que bem delineiam a presente discussão:

(...)

Conclusivamente, o conceito legal e geral de ressarcimento tributário, firmado na Lei 9.430/1996, não pode ser pontualmente limitado por Instrução Normativa da Receita Federal neste caso concreto, de modo a fazer escapar uma prerrogativa dada pela Lei ao contribuinte.

No entanto, apesar dos judiciosos argumentos expostos no julgado supracitado, entendo que há impedimento legal para determinar que a compensação seja efetuada antes do trânsito em julgado da decisão judicial que a assegura. De fato, é intransponível o óbice imposto pelo art. 170-A do Código Tributário Nacional (CTN), cuja redação dispõe que:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Além disso, a pleiteada compensação acabaria por esgotar o próprio objeto da ação, o que é vedado pelo art. 1º, § 3º, da Lei 8.437/1992.

iii) Tribunal Regional Federal da 5ª Região, PROCESSO Nº 0810549-43.2019.4.05.8100, APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA, Relatora: DESEMBARGADORA FEDERAL MADJA DE SOUSA MOURA SIQUEIRA, julgado em 18/08/2022:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. REGIME AUTOMOTIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. DECRETO. LIMITAÇÃO DA APLICAÇÃO DA LEI GARANTIDORA DO RESSARCIMENTO. ATO INFRALEGAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTE DESTE TRIBUNAL. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL IMPROVIDAS.

1. Recurso interposto contra sentença que concedeu a segurança requestada para o efeito de determinar à autoridade coatora que se abstenha de indeferir os pedidos autorais de utilização do crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI previsto na Lei nº 9.440/97 para o ressarcimento/compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (art. 74 da Lei nº 9.430/96), sob o entendimento de que tais créditos não são passíveis de ressarcimento e compensação.

2. A Lei nº 9.440/97, com o intuito de promover o desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste, autorizou às empresas do ramo automotivo, instaladas ou que viessem a se instalar nas referidas regiões, creditarem-se do Imposto sobre Produtos Industrializados como ressarcimento das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, incidentes sobre o seu faturamento.

3. É cediço que os decretos têm a função de complementar a lei. A jurisprudência já assentou que "o intuito de regulamentar o diploma legal instituidor do benefício extrapola os limites do exercício do poder regulamentador, ao estabelecer restrições não previstas na lei ou até mesmo modificar a natureza de conceitos legais ali estabelecidos, o que não pode prevalecer". Precedente: TRF5, AG110570, Rel. Des.(a) Federal Margarida Cantarelli, Quarta Turma, DJE: 03/12/2010.

4. Esta Corte, em caso análogo, já decidiu que o decreto regulamentador, "ao limitar o aproveitamento de crédito presumido à dedução do IPI devido pela saída de produtos tributados, desbordou do propósito insculpido na lei regulamentada (Lei nº 9.440/97), afastando-se da concepção de 'fiel execução' à qual deveria atender". Precedente: (TRF5, 0801144-09.2012.4.05.8300, Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel De Faria, Terceira Turma, Julg.: 20/03/2014).

5. "Não se tem como dizer que o aproveitamento mediante ressarcimento dos créditos presumidos de IPI não compensados já não mais existe por decurso de prazo desde 2010, em especial levando-se em conta a previsão contida na IN nº 1.300/12, acerca do ressarcimento do crédito de IPI auferido em razão do disposto no art. 1º, IX, da Lei n. 9.440/97. É perceptível, portanto, que a própria Receita Federal considerava o incentivo fiscal do art. 1º, IX, da Lei n. 9.444/97 o mesmo previsto nos arts. 11-A e 11-B da mesma Lei; daí ser possível afirmar que o seu prazo de vigência somente findará em dezembro de 2020".

6. "A Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, ao deixar de prever de forma expressa a possibilidade de ressarcimento e compensação de créditos presumidos de IPI, de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440/97, contrariou o escopo da lei regulamentada, esvaziando o conteúdo da referida Lei nº 9.440/97. De nada adianta reconhecer o crédito e inviabilizar o seu uso".

7. Precedente: (STJ, REsp nº 1804942 - PE (2019/0086841-3), Rel. Min. Benedito Gonçalves).

8. Apelação improvida.

iv) Tribunal Regional Federal da 5ª Região, PROCESSO Nº 0818451-97.2017.4.05.8300, APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL MANUEL MAIA DE VASCONCELOS NETO, julgado em 07/08/2018:

EMENTA

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. REGIME AUTOMOTIVO. INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PREVISÃO NOS ARTS. 1º, IX, 11, 11-A E 11-B DA LEI N. 9.440/97. IDENTIDADE. PREVISÃO REGULAMENTAR DE COMPENSAÇÃO. INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 1.717/2017 DA RECEITA FEDERAL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO DE RESSARCIMENTO

(COMPENSAÇÃO) COM OUTROS TRIBUTOS. ILEGALIDADE. INTERPRETAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS. FINALIDADE DA LEI. PREVISÃO NA LEI DE RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 74 DA LEI N. 9.430/96. LIMITAÇÃO DA APLICAÇÃO DA LEI GARANTIDORA DO RESSARCIMENTO. ATO INFRALEGAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTE DESTE TRIBUNAL. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL IMPROVIDAS.

1. Inexistência de discussão quanto à habilitação, por parte da apelada, para fruição do crédito presumido de IPI. Em nenhum momento a autoridade apontou a inexistência do direito de creditamento do IPI, conquanto afirme a impossibilidade de ressarcimento.

2. Não se discute, igualmente, que recentemente, a partir da Solução de Consulta COSIT n. 25/2016, foi editada a Instrução Normativa n. 1.717/2017, a qual deixou de prever de forma expressa a possibilidade de ressarcimento e compensação dos créditos presumidos de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei n. 9.440/97.

3. Para a apelante, não existe ato ilegal por parte da autoridade, isso porque: a) os benefícios previstos nos arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/97 seriam distintos daquele de que trata o inciso IX do art. 1º da mesma lei; b) o art. 11-B da Lei nº 9.440/97 não teria criado apenas uma nova forma de cálculo do benefício do inciso IX do art. 1º da referida lei; c) O aproveitamento como ressarcimento ou compensação, fora do próprio IPI, foi previsto no Decreto nº 6.556/2008 somente para a hipótese do inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440/97; d) o benefício previsto no inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440/97 foi extinto em razão do decurso do prazo; e) falta amparo legal para a compensação de crédito presumido de IPI; f) inexistência de mudança de entendimento por parte da Receita Federal, pois a Instrução Normativa nº 1.717/2017, ao não prever mais a forma de aproveitamento mediante ressarcimento dos créditos presumidos de IPI não compensados com o próprio IPI em nada inovou no sistema, pois simplesmente deixou de prever uma forma de aproveitamento não mais existente por decurso do prazo legal desde 2010; g) violação à Separação de Poderes no comando judicial em face da ausência de autorização legislativa.

4. Mesmo tendo ocorrido alterações na legislação no tocante à prazo de vigência, forma de apuração e requisitos de investimentos, as disposições dos arts. 1º, IX, 11, 11-A e 11-B, todos da Lei n. 9.440/97, tratam do mesmo incentivo fiscal.

5. A própria Receita Federal, ao firmar entendimento na Solução de Consulta COSIT nº 14/2016, considerou que a sucessão de disposições referentes ao crédito presumido de IPI ora tratado revelava um único incentivo fiscal, isso na medida em que asseverou que previram três períodos de vigência distintos.

6. A exposição de motivos da Medida Provisória n. 471/2009, instituidora do art. 11-A da Lei n. 9.440/97, considerou expressamente que a proposta visava "ampliar o prazo de vigência de incentivos fiscais destinados a fomentar o desenvolvimento regional".

7. Se de fato teria ocorrido o fim do aproveitamento do art. 1º, IX, da Lei n. 9.440/97 em 2010, permaneceria sem explicação o motivo pelo qual a Instrução Normativa n. 1.300, de 2012, previa o ressarcimento do crédito de IPI auferido em razão do referido dispositivo legal.

8. Não existe fundamento teleológico para entender que o incentivo fiscal permitiria apenas o abatimento com débitos do IPI e o acúmulo do saldo credor do imposto.

9. Interpretação de que os dispositivos da Lei nº 9.440/97 (art. 1º, IX, art. 11, art. 11-A e art. 11-B) guardam identidade, que atende ao desiderato da lei vista a partir da Constituição Federal (art. 43, § 2º, III; art. 151, I).

10. Em suma: 1) há identidade de benefícios; 2) o art. 11-B não é benefício que deva ser considerado como em compartimento estanque em relação ao art. 1º, IX, da Lei n. 9.440/97; 3) Se há identidade de benefício, é possível o aproveitamento; 4) foi extinto o primeiro prazo; 5) o amparo legal existe em razão da existência do reconhecimento da identidade de incentivo fiscal; 6) houve, sim, mudança de entendimento ao ser editada a IN 1.1717/2017; 7) há lastro legal para o comando judicial que possibilitou o ressarcimento.

11. Ainda que o incentivo fiscal do art. 11-B da Lei n. 9.440/97 não fosse visto como o mesmo do art. 1º, IX, da mesma lei, constata-se que a própria disposição normativa estabelece que o crédito presumido de IPI será objeto de ressarcimento.

12. Com a previsão de ressarcimento, aplica-se o permissivo contido no art. 74 da Lei n. 9.430/96.

13. Este Tribunal já teve oportunidade de se debruçar sobre a questão da limitação da possibilidade de ressarcimento, via compensação, do crédito presumido do IPI decorrente do referido benefício fiscal ao proclamar que "*o art. 6º, VI e parágrafo único, do Decreto n. 2.179/97 - invocado pela Fazenda -, ao limitar o aproveitamento de crédito presumido à dedução do IPI devido pela saída de produtos tributados, desbordou do propósito insculpido na lei regulamentada (Lei n. 9.440/97), afastando-se da concepção de "fiel execução" a qual deveria atender*". (Proc. 0801144-09.2012.405.8300, Rel. Des. LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA).

14. Na linha do precedente invocado, não se poderia pensar em limitar a aplicação do incentivo fiscal em debate mediante a simples consideração de que o Executivo poderia desbordar do objetivo traçado pelo legislador para impedir a utilização do ressarcimento via compensação.

15. Apelação e remessa oficial improvidas.

v) Tribunal Regional Federal da 5ª Região, PROCESSO Nº 0801144-09.2012.4.05.8300, APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA, julgado em 20/03/2014:

RELATÓRIO

Trata-se de apelação e remessa oficial de sentença que julgou procedente o pedido, para anular a decisão administrativa que negou o pleito de ressarcimento, de crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, IX da Lei nº 9.440/97, formalizado mediante compensação (PAF 11971.000342/2002-39), declarando, ainda, o direito de utilização do saldo credor, mediante compensação com débitos vencidos ou vincendos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Honorários advocatícios forma fixados em R\$ 2.000,00 (dois mil reais).

(...)

VOTO

Analisando os autos, tenho que a sentença é irreprochável. Vejamos.

In casu, a sociedade empresária recorrida obteve assegurado seu direito de utilização do saldo credor, mediante compensação com débitos vencidos ou vincendos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

No bojo do Processo Administrativo nº 11971.000342/2002-39, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda/CARF não homologou a declaração de compensação apresentada pela contribuinte, através da qual se pretendia compensar créditos presumidos de Imposto sobre Produtos Industrializados/IPI que possuiria com base no art. 1º, IX, da Lei n.º 9.440/97, com débitos de tributos diversos do IPI.

O pleito administrativo formulado pela recorrida foi indeferido pelo Fisco, sob o fundamento de que inexistia direito a tal compensação (nos moldes em que foi requerida), eis que, nos termos da legislação pertinente (Lei nº 9.440/ 97 e Decreto nº 2.179/97, especialmente), apenas se facultava ao sujeito passivo a possibilidade de compensação na forma de dedução de IPI na saída de produtos tributados, não sendo possível a utilização de créditos desta natureza na compensação de dívidas de outras espécies.

Dito isso, passa-se ao exame da controvérsia.

É consabido que os atos normativos derivados (caso do Decreto) têm o efeito de complementar a lei (ato normativo originário e autônomo), "para sua fiel execução". Tais atos não podem inovar na ordem jurídica, sob pena de afrontar o comando do art. 5º, II, da CF/88, devendo apenas complementar a legislação, preocupando-se não em alterá-la, mas em torná-la exequível.

Na hipótese dos autos, através de uma cognição sumária, verifica-se que o art. 6º, VI e parágrafo único, do Decreto nº 2.179/ 97 - invocado pela Fazenda para justificar a reforma da decisão -, ao limitar o aproveitamento de crédito presumido à dedução do IPI devido pela saída de produtos tributados, desbordou do propósito insculpido na lei regulamentada (Lei n.º 9.440/97), afastando-se da concepção de "fiel execução" a qual deveria atender.

A meu ver, a restrição imposta pelo decreto, máxime diante do contexto dos autos, destoa do fundamento da política de desenvolvimento regional que dá suporte ao benefício fiscal concedido na Lei n.º 9.440/97, o que justifica a manutenção do julgado hostilizado.

Nessa senda, entendeu o magistrado *a quo* que:

Conforme relatado, a Lei nº 9.440/97, visando o desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste, autorizou às empresas do ramo automotivo, instaladas ou que viessem a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, creditarem-se do Imposto sobre Produtos Industrializados como ressarcimento das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, incidentes sobre o seu faturamento.

A utilização desses créditos foi remetida pela lei ao regulamento, tendo sido editado o Decreto nº 2.179/97, cujo art. 6º, remete ao art. 103 do Regulamento do

Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, o chamado RIPI/82, que passo a transcrever:

"Art. 103. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos.

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte.

§ 2º O direito à utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento."

Da redação da mencionada norma, constata-se a previsão de utilização do crédito presumido do IPI tão-somente com o imposto devido pela saída de produtos. Apesar disso, porém, penso que não possa prevalecer a tese da União.

Isso porque, de acordo com o entendimento esposado pela ré, empresas como a autora - que, por força de disposição da Lei nº 9.826/99, têm grande parte de suas saídas suspensas, já que a tributação é concentrada nas montadoras - não poderiam utilizar o saldo credor de IPI, acumulado em razão de não poderem proceder à dedução descrita pela norma.

Ora, filiar-se a esse posicionamento seria esvaziar o conteúdo da norma, retirando a sua finalidade e neutralizando os seus efeitos. Afinal, de nada adianta reconhecer o crédito e não permitir sua utilização.

Tanto é assim, que, em 2008, o ente federal, reconhecendo a falha, e, visando evitar situações tais como a presente, editou o Decreto nº 6.556, em substituição ao Decreto nº 2.179/97, de modo a prever outras formas de utilização do crédito presumido.

Desta feita, tendo em vista a finalidade da norma, que não pode ser alterada ou suprimida por força de decreto regulamentar, aliada à previsão constante da Lei nº 9.430/96, que permite a compensação de créditos com débitos relativos a quaisquer tributos e contribuições, entendo pela anulação da decisão que negou o pedido de ressarcimento formalizado mediante compensação.

De outro modo, diante da impossibilidade deste Juízo de homologar a compensação, quer por ser ato privativo da autoridade fazendária, quer pela necessidade de verificação da conformidade do ato com as demais exigências legais, posiciono-me pelo acolhimento do pedido sucessivo, de declaração do direito à utilização dos créditos.

*Penso que os argumentos esposados pelo juízo originário (os quais passam a compor a fundamentação deste *decisum*) não são dignos de retoques. Note-se que o próprio Poder Público, certamente percebendo a indevida limitação imposta pelo supracitado Decreto, alterou o seu comando originário (através do Decreto nº 6.556/08), trazendo regulamentação diferente da anterior, passando a prever outras formas de utilização do crédito decorrente.*

Não se quer com isso afirmar que o Decreto nº 6.556/08 deve ser aplicado de forma retroativa, mas apenas destacar a verossimilhança da tese de que o Decreto

nº 2.179/ 97, em sua concepção originária, restringia de modo indevido a lei por ele regulada, tolhendo o seu desígnio político.

Tenho que a suspensão temporária da exigibilidade do crédito tributário referente ao Processo Administrativo nº 11971.000342/2002-39 é medida prudente, pois impede a promoção de execução fiscal que poderá, futuramente, perder seu fundamento de validade, a depender do julgamento desta ação.

Ademais, tal postura não ofende o art. 170-A do CTN, já que não implica a extinção do crédito tributário (art. 156, II, do CTN), nem inviabiliza que a Fazenda constitua definitivamente tal crédito e, posteriormente, promova a exação dos valores discutidos, caso o pleito da recorrida não seja acolhido ao fim do processo.

Ante o exposto, NEGÓ PROVIMENTO à apelação e à remessa oficial.

A questão, que sempre foi pacífica no âmbito judicial (tanto na 1ª quanto na 2ª instâncias), restou consolidada por meio de acórdão proferido à unanimidade pela 1ª Turma do STJ no julgamento do REsp nº 1.804.942/PE, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, com publicação no DJe em 27/06/2022:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. BENEFÍCIO FISCAL ESTABELECIDO EM FAVOR DE MONTADORAS E FABRICANTES DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. REGIÕES NORTE, NORDESTE E CENTRO-OESTE. FORMA DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS ORIUNDO DE BENEFÍCIO FISCAL. APLICABILIDADE DO CONCEITO DE RESSARCIMENTO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 74 DA LEI 9.430/1996. POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO NA COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS PRÓPRIOS RELATIVOS A QUALQUER TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

1. Tendo o recurso sido interposto contra decisão publicada na vigência do Código de Processo Civil de 2015, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ.

2. A questão controvertida de mérito dos autos consiste na definição da extensão do benefício fiscal previsto no art. 11-B da Lei n. 12.407/2011, se a sua aplicabilidade autoriza ao contribuinte que requeira à Receita Federal do Brasil o ressarcimento mediante a compensação de qualquer tributo por ela administrado.

3. De início, afasta-se a alegada violação dos artigos 489 e 1.022 do CPC/2015, porquanto o acórdão recorrido manifestou-se de maneira clara e fundamentada a respeito das questões relevantes para a solução da controvérsia. A tutela jurisdicional foi prestada de forma eficaz, não havendo razão para a anulação do acórdão proferido em sede de embargos de declaração.

4. Não há a apontada violação aos artigos 319, IV, 356, I, 490, 371, 933 e 934 do CPC/15 (fls. 699/705), na medida em que as alegações da recorrente se direcionam propriamente quanto ao mérito da pretensão recursal, que diz respeito ao modo

de aproveitamento do saldo credor do crédito presumido de IPI (art. 11-B da Lei 9.440/1997).

5. Desde a edição Lei n. 9.440/1997, em sua versão original, até a superveniência da Lei n. 12.407/2011 (objeto da conversão da MP n. 512/2010), o arquétipo básico do benefício permaneceu inalterado - concessão de crédito presumido de IPI como forma de ressarcimento da contribuição ao PIS e da COFINS - sendo que se lhe foram acrescentadas qualificadoras tributárias que sofisticaram o favor fiscal, de um modo a aproximá-lo das finalidades perseguidas pelo legislador.

6. Tratando genericamente do instituto da restituição e da compensação, a Lei 9.430/1996 dispõe que o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão (art. 74).

7. Na hipótese dos autos, o contribuinte apura crédito fundado em benefício fiscal instituído em Lei, que consiste pontualmente em crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições sociais do PIS e da COFINS. Portanto, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/1996, o contribuinte pode apurar seus créditos na "compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados" pela Receita Federal do Brasil (art. 74 da Lei 9.430/1996).

8. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) votaram com o Sr. Ministro Relator.

A fundamentação desse acórdão se deu nos seguintes termos:

Da compensação do saldo credor do crédito presumido de IPI de que trata o art. 11-B da Lei nº 9.440/97 com débitos de outros tributos federais

Em síntese, propriamente quanto ao mérito, a Fazenda sustenta em seu recurso especial que não há uma "unicidade de benefício fiscal relativo aos créditos presumidos de IPI, previstos nos arts. 1º, IX, 11, 11-A e 11-B, todos da Lei n. 9.440/97" e que deve ser negada a "possibilidade de compensação do crédito presumido do IPI do art. 11-B da Lei nº 9.440/97 com outros tributos federais devidos pela impetrante".

(...)

Sobre o ponto controvertido, vejamos, naquilo é pertinente, o teor da Lei n. 9.440/1997, na versão original:

(...)

Com a edição da Lei n.12.218/2010 (conversão da MP 471/2009), foi incluído o art. 11-A, cujo teor é:

(...)

Posteriormente, com a edição da Lei n. 12.407/2011 (conversão da MP n. 512/2010), foi incluído o art. 11-B:

(...)

Após a vigência da Lei 12.407/2011, a Instrução Normativa n. 1.300/2012 permitia a possibilidade de ressarcimento dos créditos presumidos de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei n. 9.440/97, dispondo em seu artigo 21, §§ 2º e 3º, que:

(...)

Ocorre Instrução Normativa RFB nº 1.717/17 deixou de prever de forma expressa a possibilidade de ressarcimento e compensação dos créditos presumidos de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440/97.

Portanto, a questão controvertida nos autos se concentra na definição da extensão do benefício fiscal previsto no art. 11-B da Lei n. 12.407/2011: se a sua aplicabilidade autoriza ao contribuinte que requeira à Receita Federal do Brasil o ressarcimento mediante a compensação de tributos por ela administrados.

Embora a questão tenha se concentrado na investigação jurídica no sentido de definir se há a continuidade, ou não, de um mesmo benefício fiscal, observo que em todas as hipóteses normativas do benefício, acima transcritas, o mecanismo legal adotado foi o mesmo: a concessão de crédito presumido de IPI como forma de ressarcimento da contribuição ao PIS e da COFINS.

Desde a Lei n. 9.440/1997, em sua versão original, até a edição da Lei n. 12.407/2011 (conversão da MP n. 512/2010), o arquétipo básico permaneceu inalterado - repiso, concessão de crédito presumido de IPI como forma de ressarcimento da contribuição ao PIS e da COFINS -sendo que se lhe foram acrescentadas qualificadoras tributárias que sofisticaram o favor fiscal, de um modo a aproximá-lo das finalidades perseguidas pelo legislador.

Entretanto, a solução da controvérsia deve se concentrar no tipo básico fundamental do benefício fiscal, cujo núcleo está contido no termo técnico tributário "ressarcimento". Se todas as formulações legais asseguraram o ressarcimento da contribuição social do PIS e da COFINS, na forma de crédito presumido de IPI, devemos investigar tecnicamente o que a Lei entende, autenticamente, como ressarcimento tributário.

(...)

Na hipótese dos autos, o contribuinte apura crédito fundado em benefício fiscal instituído em Lei, que consiste pontualmente em crédito presumido de IPI, como ressarcimento da contribuição social do PIS e da COFINS. Os requisitos que conduzem o contribuinte a gozar de referido benefício não estão em controvérsia nos autos. Portanto, o contribuinte efetivamente dispõe de referidos créditos e os pretende apurar na "compensação de débitos próprios relativos a quaisquer

tributos e contribuições administrados" pela Receita Federal do Brasil (art. 74 da Lei 9.430/1996).

Diante do panorama legal, que deve passar pela aplicabilidade do citado art. 74 da Lei 9.430/1996, compreendo que razão assiste ao TRF5, no ponto em que o Relator do acórdão recorrido sustenta que "com a previsão de ressarcimento, aplica-se o permissivo contido no art. 74 da Lei n. 9.430/96" (fl. 496).

Conclusivamente, o conceito legal e geral de ressarcimento tributário, firmado na Lei 9.430/1996, não pode ser pontualmente limitado por Instrução Normativa da Receita Federal neste caso concreto, de modo a fazer escapar uma prerrogativa dada pela Lei ao contribuinte.

Em arremate, a disposição contida no art. 170-A do CTN diz respeito a demanda na qual o tributo esteja sendo objeto de controvérsia. Entretanto, nestes autos a discussão não trata de indébito tributário, pois, conforme pontuado acima, é fato incontroverso a existência do crédito do IPI.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

Em resumo, as decisões administrativas contrárias à tese do contribuinte se embasam na alegação de ausência de expressa previsão legal ou regulamentar para o ressarcimento do crédito presumido previsto no art. 11-B da Lei nº 9.440/97, em especial por se tratar de incentivo fiscal distinto daquele previsto no art. 1º, IX, do mesmo diploma legal.

As decisões judiciais afirmam que, além de se tratar do mesmo incentivo fiscal, (que apenas foi prorrogado sucessivamente, apesar de alterações na forma de cálculo e requisitos exigidos), o Decreto nº 2.179/97, antes de ser alterado pelo Decreto nº 6.556/2008, assim como a Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, exorbitaram do seu poder regulamentar, ao não prever a possibilidade de ressarcimento dos referidos créditos presumidos.

O STJ, indo além, especificou que, além de se tratar do mesmo incentivo fiscal, o seu "arquetipo básico" permaneceu inalterado - concessão de crédito presumido de IPI **como forma de ressarcimento** da contribuição ao PIS e da COFINS -, o que significa que sua própria definição (natureza jurídica) já contém a previsão legal suficiente para a autorização ao ressarcimento, com a consequente possibilidade de compensação com outros tributos além do IPI.

Dessa forma, restou superada a alegação de ausência de previsão legal específica para o ressarcimento, de acordo com a entendimento prolatado pelo STJ, a quem compete, por determinação constitucional, a interpretação da legislação federal.

De qualquer sorte, entendo acertada a posição da Corte Superior. Os arts. 11, 11-A, 11-B e 11-C se referem ao mesmo incentivo fiscal, aquele previsto no art. 1º, IX, apesar de, obviamente, não serem idênticos. Contudo, as diferenças em relação à forma de cálculo e os requisitos para a concessão não alteram o fato de que são meras prorrogações do incentivo original.

Tal conclusão se mostra evidente, a meu ver, a partir da análise cronológica dos incentivos fiscais. Com efeito, o incentivo fiscal original, previsto no art. 1º, IX, da Lei nº 9.440/97, **teve vigência até 31 de dezembro de 1999**, com possibilidade de prorrogação prevista no art. 11:

Art. 1º Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, **com vigência até 31 de dezembro de 1999**:

(...)

IX - crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, **no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições** que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no § 1º deste artigo.

(...)

§ 14. A utilização dos créditos de que trata o inciso IX será efetivada na forma que dispuser o regulamento.

(...)

Art. 11. O Poder Executivo poderá conceder, para as empresas referidas no § 1º do art. 1º, **com vigência de 1º de janeiro de 2000 a 31 de dezembro de 2010**, os seguintes benefícios:

I - (Revogado pela Lei nº 12.218, de 2010);

II - (Revogado pela Lei nº 12.218, de 2010);

III - (Revogado pela Lei nº 12.218, de 2010);

IV - extensão dos benefícios de que tratam os incisos IV, VI, VII, VIII e IX do art. 1º.

O Poder Executivo decidiu exercer essa faculdade, por meio do Decreto nº 3.893/2001, nos seguintes termos:

DECRETO Nº 3.893, DE 22 DE AGOSTO 2001.

Dispõe sobre a concessão de incentivo fiscal para o desenvolvimento regional, **nos termos do art. 11 da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997.**

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, **e tendo em vista o disposto no art. 11 da Lei nº 9.440**, de 14 de março de 1997,

DECRETA:

Art. 1º Às empresas referidas no §1º do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, poderá ser concedido, **até 31 de dezembro de 2010**, o incentivo fiscal do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, nº 8, de 3 de dezembro de 1970 e nº 70, de 30 de dezembro de 1991, **no montante correspondente à aplicação da alíquota de 7,30% (sete**

vírgula trinta por cento) sobre o valor do faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria, desde que as referidas empresas tenham:

I - sido habilitadas ao regime fiscal previsto no art. 1º da Lei nº 9.440, de 1997, no prazo estipulado no art. 12 do mesmo diploma legal;

II - cumprido com todas as condições estipuladas na Lei nº 9.440, de 1997, e constantes do termo de Aprovação assinado pela empresa; e

III - comprovado a regularidade do pagamento dos tributos e contribuições federais.

Parágrafo único. O incentivo fiscal alcançará os fatos geradores ocorridos a partir do mês subsequente ao da sua concessão.

Destaco que, apesar de não haver qualquer controvérsia sobre o fato desse decreto ter apenas prorrogado o prazo de vigência do incentivo original, como facultava o art. 11, o seu texto deixa expresso que houve uma alteração na forma de cálculo do crédito presumido, o que em nada modificou sua natureza jurídica, mantendo-se a possibilidade de ressarcimento, nos termos do Decreto nº 2.179/97, com a alteração promovida pelo Decreto nº 6.556/2008.

Registre-se, também, que tal possibilidade de ressarcimento nunca foi contestada, apesar do Decreto nº 3.893/2001 não tratar dessa questão. A Administração Tributária entendeu que o permissivo do Decreto nº 2.179/97, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 6.556/2008, seria aplicável também durante a prorrogação, o que parece bastante lógico, pois o Decreto nº 3.893/2001 tratou apenas da prorrogação e de outras questões meramente procedimentais.

Em seguida, a Lei nº 12.218/2010 inclui, na Lei nº 9.440/97, o art. 11-A, com vigência no dia seguinte ao fim da vigência estabelecida pelo art. 11:

Art. 1º A Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 11-A:

"Art. 11-A. As empresas referidas no § 1º do art. 1º, **entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015,** poderão apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, 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, **no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno, multiplicado por:**

I - 2 (dois), no período de 1º de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2011;

II - 1,9 (um inteiro e nove décimos), no período de 1º de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2012;

III - 1,8 (um inteiro e oito décimos), no período de 1º de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2013;

IV - 1,7 (um inteiro e sete décimos), no período de 1º de janeiro de 2014 a 31 de dezembro de 2014; e

V - 1,5 (um inteiro e cinco décimos), no período de 1º de janeiro de 2015 a 31 de dezembro de 2015.

(...)

§ 4º O benefício de que trata este artigo fica condicionado à realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondentes a, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor do crédito presumido apurado.

§ 5º A empresa perderá o benefício de que trata este artigo caso não comprove no Ministério da Ciência e Tecnologia a realização dos investimentos previstos no § 4º, na forma estabelecida em regulamento."

Essa lei foi resultado da conversão da Medida Provisória nº 471/2009, cuja exposição de motivos trouxe as seguintes razões:

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Temos a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência proposta de edição de Medida Provisória (MP), que implementa medidas complementares à política de desenvolvimento produtivo do País, visando, em caráter de relevância e urgência, **ampliar o prazo de vigência de incentivos fiscais destinados a fomentar o desenvolvimento regional.**

2. A indústria automotiva foi beneficiada com um conjunto de medidas estabelecendo incentivos fiscais visando a regionalização da indústria automotiva brasileira, notadamente para as empresas do setor instaladas ou que viessem a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, cuja vigência expirar-se-á em 31 de dezembro de 2010.

3. Nos estados das regiões focadas pela legislação que instituiu o mencionado regime automotivo brasileiro voltado para o desenvolvimento regional, destaca-se uma evolução no nível de emprego, que demonstra o crescimento do número de pessoas empregadas na indústria.

4. Por sua vez, uma observação sobre o desempenho das relações comerciais ligadas ao setor automobilístico nos estados das regiões mencionadas, traduz a assertiva da medida deflagrada. Verifica-se que o Estado da Bahia assumiu participação significativa nas exportações de veículos automotores produzidos no Brasil, enquanto o Estado de Goiás experimenta papel importante na importação desses veículos.

5. Mesmo com os avanços mencionados, observa-se ainda um distanciamento considerável nos indicadores econômicos das regiões mencionadas: As regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, conjuntamente detêm 42,78% da população brasileira, mas respondem por apenas 26,9% de participação no Produto Interno Bruto do Brasil - PIB, a preços correntes, em 2006, segundo dados do IBGE. Todos os estados dessas regiões, exceto o Distrito Federal por sua estrutura econômica

diferenciada, ostentam um PIB per capita inferior ao dado nacional. Por sua vez, a caracterização do setor apresenta-se de acordo com a tabela abaixo,

6. A prorrogação da vigência dos incentivos fiscais estabelecidos nas Leis nº 9.440, de 1997 e nº 9.826, de 1999, por um período adicional de 5 (cinco) anos, enseja a manutenção de medidas indutoras da melhoria dos níveis de investimento, produção, vendas e emprego e propiciará a preservação do potencial competitivo da indústria automotiva brasileira, podendo atrair ainda novas inversões para a região.

7. Dessa forma, busca-se uma atuação proativa no sentido de conter possíveis consequências de um eventual comprometimento da competitividade brasileira, que poderia culminar com o fechamento de empresas, perda de postos de trabalho e redução da renda e da atividade econômica nas regiões focadas.

8. Há urgência na adoção dessas medidas porque se faz necessário garantir segurança jurídica e previsibilidade aos planos de investimentos do setor contemplado correspondentes aos exercícios aos quais se aplicarão os benefícios fiscais. Isso, pois as decisões de investimento para os anos supervenientes se dão ainda no presente ano e, para que sejam acertadas, devem considerar os benefícios fiscais futuramente vigentes. Além disso, a proposta é relevante e urgente, pois dará efetividade à decisão de consolidar a aplicação de medidas de recuperação da crise recentemente vivida, que causou danos à produção da indústria brasileira, com consequente reflexo na quantidade de postos de trabalho.

(...)

11. São estas, Senhor Presidente da República, as razões que justificam a edição da Medida Provisória, ora submetida à elevada consideração de Vossa Excelência.

Ora, o item 6 da Exposição de Motivos deixa expresso que se trata de uma prorrogação do incentivo fiscal original, necessária para a manutenção da melhoria dos níveis de investimento, produção, vendas e emprego e a preservar o potencial competitivo da indústria automotiva brasileira, podendo atrair ainda, adicionalmente, novas inversões para a região.

O Decreto nº 7.422, de 31/12/2010, regulamentou o art. 11-A em seu art. 2º, mas também cuidou de outro benefício, aquele previsto na Lei nº 9.826/99, em seu art. 3º (os demais artigos são aplicáveis a ambos os benefícios fiscais):

Art. 1º Este Decreto regulamenta o art. 11-A da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e o art. 1º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999.

Art. 2º As empresas de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.440, de 1997, instaladas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, poderão apurar, entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015, crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI como ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º do Decreto nº 2.179, de 18 de março de 1997, multiplicado por:

- I - dois, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2011;
- II - um inteiro e nove décimos, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2012;
- III - um inteiro e oito décimos, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2013;
- IV - um inteiro e sete décimos, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2014; e
- V - um inteiro e cinco décimos, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2015.

(...)

Art. 3º Os estabelecimentos industriais instalados nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM e da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e na região Centro-Oeste, exceto no Distrito Federal, farão jus a crédito presumido do IPI, a ser deduzido na apuração deste imposto, incidente nas saídas de produtos classificados nas posições 87.02 a 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006.

Parágrafo único. O crédito presumido de que trata o caput:

- I - corresponderá a trinta e dois por cento do valor do IPI incidente nas saídas do estabelecimento industrial dos produtos referidos no caput, nacionais ou importados diretamente pelo beneficiário; e
- II - poderá ser aproveitado em relação às saídas ocorridas até 31 de dezembro de 2015.

Esse decreto traz um fato muito importante na presente análise: o art. 2º, que regulamenta o art. 11-A, é silente em relação à forma de aproveitamento do crédito presumido de IPI, o que demonstra que o Poder Executivo já entendia que essa questão estaria tratada no Decreto nº 2.179/97, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 6.556/2008. Afinal, não seria crível supor que, na ausência de dispositivos tratando do assunto, o crédito não teria como ser aproveitado.

Por outro lado, o art. 3º, que cuida do benefício fiscal previsto no art. 1º da Lei nº 9.826/99, expressamente afirma que este deverá ser deduzido na apuração do IPI incidente nas saídas de produtos classificados nas posições 87.02 a 87.04 da TIPI. Se a dedução do próprio imposto fosse automática, não haveria a necessidade desse texto constar do dispositivo, pois a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis (verba cum effectum sunt accipienda).

Além disso, se essa fosse a única possibilidade de utilização do benefício do art. 11-A, como afirma o Fisco, deveria constar do texto do decreto, tal qual ocorreu com o benefício da Lei nº 9.826/99. Observe-se que, ao contrário da Lei nº

9.440/97, que delegou ao regulamento a forma de utilização do benefício, a Lei nº 9.826/99 expressamente determina a forma de sua utilização:

LEI Nº 9.826, DE 23 DE AGOSTO DE 1999.

Dispõe sobre incentivos fiscais para desenvolvimento regional, altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e dá outras providências.

Art. 1º Os empreendimentos industriais instalados nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM e Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE **farão jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, a ser deduzido na apuração deste imposto, incidente nas saídas de produtos classificados nas posições 8702 a 8704** da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos empreendimentos industriais instalados na região Centro-Oeste, exceto no Distrito Federal.

§ 2º O crédito presumido corresponderá a trinta e dois por cento do valor do IPI incidente nas saídas, do estabelecimento industrial, dos produtos referidos no caput, nacionais ou importados diretamente pelo beneficiário.

Outra questão a ser destacada no benefício acima é que ele trata simplesmente de “crédito presumido de IPI”, enquanto o benefício do art. 11-A trata de “crédito presumido do IPI, **como ressarcimento das contribuições**”. Isso justifica o fato do texto daquele benefício expressamente determinar sua utilização exclusivamente como dedução do próprio IPI na escrita fiscal, enquanto o texto deste benefício possibilita também o ressarcimento, exatamente conforme o entendimento do STJ, que pôs fim à celeuma.

Tal fato também é verificado na Lei nº 9.363/96, que instituiu outro “crédito presumido do IPI, **como ressarcimento das contribuições**”:

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. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, **far-se-á o ressarcimento em moeda corrente**.

O mesmo ocorre com a Lei nº 10.276/2001, que criou um método alternativo de cálculo do mesmo benefício fiscal da Lei nº 9.363/96 (o que confirma que a mera mudança na forma de cálculo não desnatura o benefício fiscal):

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.

(...)

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

Assim, confirma-se, mais uma vez, a tese do STJ, segundo a qual quando a lei trata de um “crédito presumido” como “forma de ressarcimento”, esse crédito é ressarcível, pela própria definição da natureza no benefício fiscal ser uma “forma de ressarcimento”; esse crédito, portanto, é passível de ressarcimento e, por consequência, compensável, nos termos do art. 74 da lei nº 9.430/96.

Vale destacar que, no caso da Lei nº 10.276/2001, foi necessário introduzir um dispositivo determinando que todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996 seriam autoaplicáveis, pois o legislador optou por criar o método alternativo em outra lei. No presente caso, as alterações no benefício fiscal foram realizadas pela técnica legislativa de inclusão de dispositivos ao texto original, com o acréscimo de uma letra, tal como determina a Lei Complementar nº 95, de 1998:

LEI COMPLEMENTAR Nº 95, DE 26 DE FEVEREIRO DE 1998

Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona.

Art. 1º A elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis obedecerão ao disposto nesta Lei Complementar.

(...)

Art. 12. A alteração da lei será feita:

I - mediante reprodução integral em novo texto, quando se tratar de alteração considerável;

II – mediante revogação parcial;

III - nos demais casos, por meio de substituição, no próprio texto, do dispositivo alterado, ou acréscimo de dispositivo novo, observadas as seguintes regras:

a) revogado;

b) é vedada, mesmo quando recomendável, qualquer renumeração de artigos e de unidades superiores ao artigo, referidas no inciso V do art. 10, **devendo ser utilizado o mesmo número do artigo ou unidade imediatamente anterior, seguido de letras maiúsculas, em ordem alfabética, tantas quantas forem suficientes para identificar os acréscimos**; (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

Ou seja, a utilização dessa técnica de redação indica que **o legislador apenas queria promover acréscimos ao benefício fiscal previsto no art. 11**. Seria completamente fora da melhor técnica de redação criar um novo benefício por meio da introdução de dispositivos vinculados a outro benefício, gerando interpretações distintas quanto à sua natureza. O correto, segundo a própria lei complementar que regula o tema, seria criar novo benefício através de outra lei, como ocorreu com o benefício fiscal criado pela Lei nº 9.826/99. Observe-se que, apesar da grande semelhança com o art. 11-B, o legislador optou, corretamente, por sua criação através de outra lei.

Prosseguindo com a análise cronológica, **o legislador prorrogou até 31/12/2020**, por meio da Lei 12.407/2011, **o benefício do art. 11-A (que se encerrou em 31/12/2015)**, apenas acrescentando que seria necessário que as empresas que pretendessem utilizá-lo apresentassem projetos que contemplem novos investimentos e a pesquisa para o desenvolvimento de novos produtos ou novos modelos de produtos já existentes:

LEI Nº 12.407, DE 19 DE MAIO DE 2011

Art. 1º A Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 11-B:

“Art. 11-B. As empresas referidas no § 1º do art. 1º, habilitadas nos termos do art. 12, farão jus a **crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento das contribuições** de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, **desde que apresentem projetos que contemplem novos investimentos e a pesquisa para o desenvolvimento de novos produtos ou novos modelos de produtos já existentes**.”

§ 1º Os novos projetos de que trata o caput deverão ser apresentados até o dia 29 de dezembro de 2010, na forma estabelecida pelo Poder Executivo.

§ 2º O crédito presumido será equivalente ao resultado da aplicação das alíquotas previstas no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, sobre o valor das vendas no mercado interno, em cada mês, dos produtos constantes dos projetos de que trata o caput, multiplicado por:

- I – 2 (dois), até o 12º mês de fruição do benefício;
- II – 1,9 (um inteiro e nove décimos), do 13º ao 24º mês de fruição do benefício;
- III – 1,8 (um inteiro e oito décimos), do 25º ao 36º mês de fruição do benefício;
- IV – 1,7 (um inteiro e sete décimos), do 37º ao 48º mês de fruição do benefício; e

V – 1,5 (um inteiro e cinco décimos), do 49º ao 60º mês de fruição do benefício.

§ 3º Fica vedado o aproveitamento do crédito presumido previsto no art. 11-A desta Lei nas vendas dos produtos constantes dos projetos de que trata o caput.

§ 4º O benefício de que trata este artigo fica condicionado à realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondentes a, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor do crédito presumido apurado.

(...)

§ 6º O crédito presumido de que trata o caput extingue-se em 31 de dezembro de 2020, mesmo que o prazo de que trata o § 2º deste artigo ainda não tenha se encerrado.

A Lei 12.407/2011 foi resultado da conversão da Medida Provisória 512, de 2010, cuja Exposição de Motivos não deixa dúvidas (se é que ainda existe alguma, à essa altura) de que se trata de uma prorrogação:

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

1. Temos a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência o anexo projeto de Medida Provisória, que permite a apresentação de novos projetos pelas empresas já habilitadas assim como a alteração da habilitação aos incentivos previstos na Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997.

2. Em dezembro de 2009, foi editada a Medida Provisória nº 471, posteriormente convertida na Lei nº 12.218, de 30 de março de 2010, **que prorrogou até 31 de dezembro de 2015 a vigência dos incentivos fiscais para a regionalização da indústria automotiva previstos nas Leis nº 9.440, de 1997, e nº 9.826, de 23 de agosto de 1999. A legislação anterior previa que esta vigência fosse até 31 de dezembro de 2010.** Estes incentivos visam direcionar investimentos da indústria automotiva para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

3. A Lei nº 12.218, de 2010, no entanto, não permitiu que novas empresas fossem habilitadas, tampouco que novos projetos fossem apresentados. Desta maneira, a Lei tratou apenas de garantir a continuidade dos projetos já existentes, garantindo assim a geração de emprego e renda naquelas regiões decorrentes de tais projetos. Justificou-se a prorrogação, à época, em virtude dos efeitos benéficos que o programa já teve, particularmente, no que diz respeito ao aumento do emprego, exportações e produção do setor automotivo nas regiões abrangidas.

4. A esse respeito, é importante informar que a participação das regiões beneficiadas no emprego total do setor automotivo passou de praticamente zero antes da criação do regime para mais de 13% (treze por cento) em 2009. Na mesma comparação, a participação nas exportações totais de veículos alcançou 10%, partindo de praticamente zero.

5. Mesmo com os avanços mencionados, observa-se ainda um distanciamento considerável nos indicadores econômicos das regiões mencionadas. As regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, conjuntamente detêm 42,78% da população

brasileira, mas respondem por apenas 26,9% de participação no Produto Interno Bruto do Brasil (PIB), a preços correntes, em 2006, segundo dados do IBGE. Todos os estados dessas regiões, exceto o Distrito Federal por sua estrutura econômica diferenciada, ostentam um PIB per capita inferior ao dado nacional.

6. A indústria automotiva brasileira, por sua vez, passa por um momento peculiar. Se, por um lado, a produção, o emprego e as exportações crescem, por outro lado, as importações crescem mais ainda. Como resultado, o setor, que se mostrava superavitário no comércio internacional até 2008, apresentou déficit de US\$ 3,7 bilhões de dólares em 2009. As estimativas apontam um déficit superior a US\$ 5 bilhões de dólares em 2010, considerando-se todos os ramos da indústria, inclusive o de autopeças.

7. Neste contexto, a proposta de Medida Provisória visa combinar incentivos para o aumento da produção nacional com o reforço das políticas de desenvolvimento regional, com base no que dispõe a própria Constituição Federal.

8. O art. 1º da presente minuta propõe, portanto, o acréscimo do Art. 11-B à Lei nº 9.440, de 1997, **para permitir, com o § 2º do novo artigo, a reabertura de prazo até 29 de dezembro de 2010** para que as empresas hoje habilitadas ao regime previsto na referida Lei possam apresentar novos projetos de investimento produtivos.

9. As empresas que tiverem projetos aprovados farão jus a crédito presumido de IPI equivalente ao valor apurado da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento, multiplicado por um fator que varia de 2,0 a 1,5 entre o primeiro e o quinto ano de fruição do benefício.

O texto fala expressamente que o art. 11-A prorrogou o benefício do art. 11, porém não permitiu que novas empresas fossem habilitadas, tampouco que novos projetos fossem apresentados. Desta maneira, a Lei tratou apenas de **garantir a continuidade** dos projetos já existentes. Cita que, mesmo com os avanços trazidos pelo benefício fiscal, observa-se ainda um distanciamento considerável nos indicadores econômicos das regiões mencionadas, o que indica a preocupação do Poder Executivo com a urgência na prorrogação do incentivo, cujo encerramento em 31/12/2015 poderia trazer graves prejuízos à indústria nacional e acentuar o distanciamento econômico com as regiões mais desenvolvidas.

Nesse contexto propõe, com o art. 1º da minuta de MP, o acréscimo do art. 11-B à Lei nº 9.440/97 para permitir, com o § 2º do novo artigo, **a reabertura de prazo até 29/12/2010** para que as empresas então habilitadas ao regime previsto na referida Lei possam apresentar novos projetos de investimento produtivos.

O art. 11-B foi regulamentado pelo Decreto 7.389, de 2010, que não trata da questão da forma de aproveitamento do crédito presumido, à exemplo do que já ocorreu com o decreto que regulamentou o art. 11-A. Mais uma vez, a única interpretação possível é a de que permanece a regra geral de utilização deste

benefício específico, estabelecida pelo Decreto nº 2.179/97, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 6.556/2008 (que permitiram o ressarcimento).

Esse entendimento também se coaduna com uma interpretação teleológica do benefício fiscal. Como bem demonstrado pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário, o valor do crédito presumido concedido é muito superior ao valor do IPI devido pelas saídas (fls. 441/442):

Observe-se que o crédito presumido de IPI concedido pela Lei nº 9.440/97 é superior à alíquota do IPI de 15% aplicável na comercialização das baterias fabricadas pela Contribuinte, conforme planilhas a seguir:

(...)

11-B				
Período de Fruição	PIS	COFINS	MULTIPLICADO R	CRÉDITO PRESUMIDO
de 25/07/2012 a 24/07/2013	2%	9,60%	2	23,20%
de 25/07/2013 a 24/07/2014	2%	9,60%	1,9	22,04%
de 25/07/2014 a 24/07/2015	2%	9,60%	1,8	20,88%
de 25/07/2015 a 24/07/2016	2%	9,60%	1,7	19,72%
de 25/07/2016 a 24/07/2017	2%	9,60%	1,5	17,40%

As prorrogações efetivadas para o benefício fiscal deixam evidente a preocupação do Poder Executivo com uma redução gradual dos fatores de multiplicação para o seu cálculo, iniciando com o fator 2 e decrescendo ano a ano até o fator 1,5. Esse cuidado visa a evitar uma abrupta diminuição no valor, possibilitando às empresas se adaptarem a um novo cenário econômico sem o incentivo fiscal.

Contudo, não faz qualquer sentido todo esse cuidado se, mesmo com o menor fator (1,5), a alíquota do crédito presumido ainda supera a do IPI, sendo que o excesso não poderia ser ressarcido/compensado, resultando em um represamento de crédito. Nesse contexto, pouco importa se o multiplicador é 1,5 ou 2,0 pois, em qualquer caso, o valor que efetivamente seria utilizado pelas empresas é o mesmo.

Logo, a interpretação da legislação que leva à impossibilidade de ressarcimento se mostra totalmente contraditória com os dispositivos legais, as exposições de motivos e com os objetivos buscados pelas leis de incentivo fiscal.

Por fim, a Lei nº 13.755/2018 incluiu, na Lei nº 9.440/97, o art. 11-C, com vigência no dia seguinte ao fim da vigência estabelecida pelo art. 11-B, perdurando até 31/12/2025:

Art. 30. A Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 11-C. As empresas referidas no § 1º do art. 1º desta Lei, habilitadas nos termos do art. 12 desta Lei, farão jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento das contribuições de que

tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, **em relação às vendas ocorridas entre 1º de janeiro de 2021 e 31 de dezembro de 2025**, desde que apresentem projetos que contemplem novos investimentos e pesquisa para o desenvolvimento de novos produtos ou de novos modelos de produtos já existentes, podendo contemplar os produtos constantes dos projetos de que trata o § 1º do art. 11-B que estejam em produção e que atendam aos prazos dispostos no § 2º do art. 11-B desta Lei.

§ 1º Os novos projetos de que trata o caput deste artigo deverão ser apresentados até 30 de junho de 2020 e deverão atender aos valores mínimos de investimentos realizados pela empresa habilitada na região incentivada no período de 1º de janeiro de 2021 a 31 de dezembro de 2025, na forma estabelecida pelo Poder Executivo.

O art. 11-C foi regulamentado pelo Decreto 10.457/2020, o qual, mais uma vez, não traz qualquer dispositivo referente à forma de utilização do crédito presumido de IPI, levando à única interpretação possível: esse novo decreto apenas regulamenta pontos específicos referentes às modificações em relação ao benefício fiscal como consta do art. 11, os quais devem ser complementados pelas disposições genéricas do Decreto nº 2.179/97, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 6.556/2008.

Na linha com o entendimento exposto neste voto, observo que a Lei Complementar 214, de 2025, visando a detalhar aspectos da Reforma Tributária, trouxe a previsão expressa de possibilidade de ressarcimento em seu texto, agora como um “crédito presumido da CBS”:

CAPÍTULO II

DO REGIME AUTOMOTIVO

Art. 309. Até 31 de dezembro de 2032, farão jus a crédito presumido da CBS, nos termos desta Lei Complementar, os projetos habilitados à fruição dos benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999.

§ 1º O crédito presumido de que trata o caput:

I - incentivará exclusivamente a produção de veículos equipados com motor elétrico que tenha capacidade de tracionar o veículo somente com energia elétrica, permitida a associação com motor de combustão interna que utilize biocombustíveis isolada ou simultaneamente com combustíveis derivados de petróleo; e

II - será concedido exclusivamente a:

a) projetos aprovados até 31 de dezembro de 2024, de pessoas jurídicas que, em 20 de dezembro de 2023, estavam habilitadas à fruição dos benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999; e

b) novos projetos, aprovados até 31 de dezembro de 2025, que ampliem ou reiniciem a produção em planta industrial utilizada em projetos ativos ou inativos habilitados à fruição dos benefícios de que trata a alínea “a” deste inciso.

§ 2º O benefício de que trata este artigo será estendido a projetos de pessoas jurídicas de que trata a alínea “a” do inciso II do § 1º relacionados à produção de veículos tracionados por motor de combustão interna que utilizem biocombustíveis isolada ou cumulativamente com combustíveis derivados de petróleo, desde que a pessoa jurídica habilitada:

I - inicie a produção de veículos de que trata o inciso I do § 1º até 1º de janeiro de 2028, no estabelecimento incentivado; e

II - assuma, nos termos do ato concessório do benefício, compromissos relativos:

- a) ao volume mínimo de investimentos;
- b) ao volume mínimo de produção;
- c) ao cumprimento de processo produtivo básico; e
- d) à manutenção da produção por prazo mínimo, inclusive após o encerramento do benefício.

(...)

Art. 311. Em relação aos projetos habilitados à fruição dos benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, o crédito presumido de que trata o art. 309 desta Lei Complementar será calculado mediante a aplicação dos seguintes percentuais sobre o valor das vendas no mercado interno, em cada mês, dos produtos constantes nos projetos de que trata o art. 309, fabricados ou montados nos estabelecimentos incentivados:

I - 11,60% (onze inteiros e sessenta centésimos por cento) até o 12º (décimo segundo) mês de fruição do benefício;

II - 10% (dez inteiros por cento) do 13º (décimo terceiro) ao 48º (quadragésimo oitavo) mês de fruição do benefício;

III - 8,70% (oito inteiros e setenta centésimos por cento) do 49º (quadragésimo nono) ao 60º (sexagésimo) mês de fruição do benefício.

(...)

3º Os percentuais de que tratam os incisos I a III do caput serão reduzidos à razão de 20% (vinte por cento) do percentual inicial ao ano, entre 2029 e 2032, até serem extintos a partir de 2033.

(...)

Art. 313. Os créditos apurados em decorrência dos benefícios de que trata o art. 309 somente poderão ser utilizados para:

I - compensação com débitos da CBS; e

II - compensação com débitos próprios relativos a tributos administrados pela RFB, observadas as condições e limites vigentes para compensação na data da declaração.

§ 1º Os créditos de que trata este artigo:**I - não poderão ser transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica;****II - devem ser utilizados somente para dedução e compensação de débitos próprios do estabelecimento habilitado e localizado na região incentivada; e****III - não podem ser objeto de ressarcimento.**

§ 2º Consideram-se débitos próprios do estabelecimento habilitado e localizado na região incentivada a parcela dos débitos de impostos e contribuições federais da pessoa jurídica na forma de rateio estabelecida em Ato do Poder Executivo da União.

Esse fato corrobora a interpretação segundo a qual não há qualquer sentido na concessão desse incentivo fiscal, nestes moldes, em montante superior ao do próprio tributo, sem que seja possível o ressarcimento/ compensação. Contudo, é importante destacar uma alteração importante: a compensação com outros tributos está permitida, porém o ressarcimento em espécie está vedado. Tal distinção não estava presente nas regulamentações anteriores.

Deve ser ressaltado que também se mostra contraditória a previsão expressa no art. 21, § 3º, inciso III, da Instrução Normativa RFB 1300, de 20/11/2012, tendo em vista que, no entender da Autoridade Fiscal responsável pela emissão do Despacho Decisório, tal benefício fiscal teria sido extinto em 31/12/2010, quando se encerrou o período de prorrogação estabelecido no art. 11 da Lei 9440/97:

CAPÍTULO III

DO RESSARCIMENTO

Seção I - Do Ressarcimento de Créditos do IPI

Art. 21. Os créditos do IPI, escriturados na forma da legislação específica, serão utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

(...)

§ 3º São passíveis de ressarcimento, somente os seguintes créditos:

I - os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário;

II - os créditos presumidos de IPI a que se refere o inciso I do § 1º, escriturados no trimestre-calendário, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz; e

III - o crédito presumido de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997.

Ora, como seria possível o ressarcimento de um crédito presumido originado de um incentivo fiscal extinto quase 02 anos antes? Tal contradição perdurou até

17/07/2017, quando a Instrução Normativa RFB 1717/2017 passou a tratar a matéria nos seguintes termos:

Art. 40. Na hipótese de remanescerem, ao final do trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento depois de efetuadas as deduções e transferências admitidas na legislação, a pessoa jurídica poderá requerer à RFB o ressarcimento do saldo credor ou utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a tributos administrados pela RFB.

§ 1º São passíveis de ressarcimento ou de compensação somente os créditos do IPI escriturados no trimestre-calendário de referência do pedido de ressarcimento, observado o disposto no § 2º.

§ 2º Podem compor o saldo credor passível de ressarcimento ou compensação somente os seguintes créditos do IPI:

I - os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização;

II - os créditos presumidos do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstos na Lei nº 9.363, de 1996, e na Lei nº 10.276, de 2001, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz; e

III - os créditos presumidos de IPI de que tratam os incisos III a VIII do caput do art. 12 do Decreto nº 7.819, de 2012, nos termos do art. 15 do mesmo Decreto, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz.

Como se verifica, a Instrução Normativa RFB 1717/2017 extrapolou seu poder regulamentar ao excluir, dos créditos de IPI passíveis de ressarcimento, o crédito presumido de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440/97, razão pela qual esta restrição deve ser considerada ilegal por este Conselho e deixar de ser aplicada ao presente caso.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares e, no mérito, para dar provimento ao pedido de ressarcimento, por entenderem que o crédito presumido previsto nos artigos 11-A e 11-B da Lei nº 9.440/1997 é ressarcível.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

ACÓRDÃO 3302-015.264 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10435.903654/2018-78

DOCUMENTO VALIDADO