



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 10665.905419/2009-36  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3401-007.908 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 30 de julho de 2020  
**Recorrente** SIDERBRAS SIDERÚRGICA BRASILEIRA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES DO PIS/COFINS. FORNECEDORES PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

A restrição imposta pelo art. 3º, *caput*, da IN SRF nº 419/2004, para fins de fruição de crédito presumido do IPI é indevida, sendo admissível o creditamento também na hipótese de aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas, nos termos do REsp nº 993.164/MG, julgado sob o rito dos Recursos Repetitivos.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. MÉTODO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Nos termos da Portaria MF nº 93/2004, no caso de pessoa jurídica que não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, a quantidade de MP, de PI e de ME utilizados na produção, em cada mês, será apurada somando-se a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo-se, do total, a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas na produção e as transferências, e será efetuada pelo método Peps.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de empresas industriais ou equiparadas a industrial, o IPI é um tributo recuperável, portanto não pode ser contabilizado como custo dos insumos adquiridos. Logo, deve ser excluído da fórmula de cálculo do crédito presumido. O ICMS, mesmo recuperável, deve ser incluído, por expressa disposição normativa, exceto no caso de ICMS - Substituição (ICMS - ST).

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA.

Nos termos da Súmula 411 do STJ, é devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.

No ressarcimento de crédito presumido de IPI, há a incidência da atualização pela Selic no direito creditório reconhecido no Despacho Decisório a partir do término do prazo de 360 dias do protocolo do pedido até a data da sua efetiva concretização, com seu recebimento em pecúnia ou com o encontro de contas na compensação, conforme seja o caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Souza Pantarolli, Fernanda Viera Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Mara Cristina Sifuentes, em a forma de aplicação da correção monetária pela Taxa Selic.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Joao Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta). Ausente o conselheiro Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da Resolução n.º 3401-000.661:

**Trata o presente processo de Declaração de Compensação, mediante utilização de crédito presumido de IPI no valor de R\$ 56.136,70**, relativo ao 2º trimestre de 2004, para quitação de débitos do PIS, relativos aos meses de novembro e dezembro de 2005, nos respectivos valores originais de R\$ 14.834,23 e R\$ 7.097,00.

**Em 8.09.2009, a DRJ de Divinópolis – MG não homologou a compensação do crédito pleiteado.** Segundo do Termo de Verificação Fiscal (fls. 45/53), **na apuração do incentivo, calculado pelo regime alternativo previsto na Lei n.º 10.276/01**, a Fiscalização encontrou valor bem inferior ao calculado pela contribuinte, o que decorreu da glosa de aquisições realizadas por intermédio de pessoas físicas (mais de 50% das aquisições de insumo). Também não foi considerado pela fiscalização o direito ao crédito relativo às notas fiscais n.º 2544 (fls. 120/122) e n.º 2.545 (fls. 123/124) – venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros e acompanhadas de romaneio contendo os respectivos fornecedores, entretanto sem qualquer referência à qualificação dessas mercadorias.

**A contribuinte protocolou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade (fls. 01/17), na qual se valeu da Impugnação apresentada no processo fiscal n.º 10665.001274/2009-01**, que por sua vez foi reflexo das glosas do crédito presumido relativo ao 2º e 3º trimestres de 2004 e 3º trimestre de 2005.

A peça impugnatória foi introduzida nos autos depois de rápida explanação da requerente, que alegou que se utilizava do documento para “evitar repetições desnecessárias e inúteis” e solicitou que a impugnação fosse parte da Manifestação de Inconformidade, como se nela estivesse transcrita. Requereu ainda que o Auto de Infração e a Manifestação de Inconformidade fosse julgado em conjunto, por se tratar da mesma contribuinte, mesmo período de apuração e mesmo assunto.

**Assim, as razões de defesa da contribuinte foram:**

- a) Ocorreram erros cometidos pelo Fisco na apuração do crédito presumido de IPI, relacionados com a exclusão de valores relativos aos insumos adquiridos de pessoas físicas e erros no cálculo de incentivo;
- b) Quanto às glosas de pessoa física, argumentou que os arts. 1º e 2º da Lei nº 9.363/96 são claros ao estabelecer que o crédito presumido incide sobre as aquisições, no mercado interno, de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, não fazendo qualquer limitação às aquisições feitas de não contribuintes do PIS e da Cofins. Segundo a contribuinte, esse entendimento tem abrigo em decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça;
- c) Sobre os erros de cálculo na apuração de incentivos, afirma que o Fisco não poderia excluir o IPI incidente sobre os insumos, pois o art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996 e o art. 1º, §2º, da Lei nº 10.276/01 determinam o cálculo de incentivo sobre o valor total de aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, isto é, sem a exclusão do IPI.
- d) A apuração do incentivo com base nos custos dos insumos, considerando-se, para tanto, os estoques inicial e final dos insumos, é errônea. Ao levar os estoques em consideração, adotando a fórmula “estoque inicial + compras – estoque final”, o Fisco acabou por determinar a base de cálculo do crédito presumido com base nos custos dos produtos vendidos, que evidentemente não é a mesma coisa que o valor das aquisições de insumos;
- e) A exclusão das aquisições relacionadas às notas fiscais nº 2544 e 2545, como base no argumento de que as mercadorias nelas constantes não se enquadravam no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, constitui justificativa genérica que impossibilita sua defesa. Nesse ponto, é nulo o auto de infração;
- f) Como o ressarcimento é uma espécie de restituição e o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 estabelece que essa seja acrescida do valor relativo à atualização pela taxa Selic, logicamente a sua espécie, o ressarcimento do crédito presumido, também o será.

Por fim, a contribuinte requer a homologação das compensações declaradas e a extinção das exigências fiscais.

**Em 21.10.2011, a 3ª Turma da DRJ/JFA julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, de acordo com os seguintes fundamentos:**

- a) Na Manifestação de Inconformidade e no Auto de Infração as contribuintes são distintas, pois uma diz respeito ao estabelecimento matriz da pessoa jurídica, outra ao estabelecimento filial atuado. Segundo o Regulamento de Impostos sobre Produtos Industrializados, os estabelecimentos são autônomos, sendo cada um individualmente responsável por sua escrituração fiscal e apuração do IPI devido;

- b) A exclusão relativa às aquisições efetuadas por intermédio de pessoas físicas deve ser mantida, pois não é permitido incluir, por falta de autorização legal, o valor das aquisições de matérias-primas, dos produtos intermediários e de material de embalagem, realizadas por intermédio de pessoas físicas;
- c) Quanto ao custo, apurado pelo Fisco, com base na Lei nº 9363/96 está correta, bem como foi correto apurar os custos pela fórmula apropriada para tal ( $CPV = EI + C - EF$ );
- d) Quanto à exclusão do IPI sobre as aquisições de insumo, se este imposto não compõe o “preço” do produto, conseqüentemente não compõe a base de cálculo do crédito presumido. Assim sendo, mostra-se correta a providência da Fiscalização de excluir da base de cálculo do crédito presumido de IPI, o valor do tributo destacado nas notas fiscais de aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem;
- e) Quanto às notas fiscais nº 2.544 e nº 2.545, não é possível dar razão à contribuinte, pois a Fiscalização demonstrou que produtos como: compressores, motores, arruelas, argamassa, concreto e etc, não são matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem. A contribuinte ao invés de promover uma defesa compatível com os fatos ocorridos, uma vez que era conhecedor dos produtos cujas aquisições foram glosadas, de pronto, alegou o cerceamento do direito de defesa e propôs a nulidade do trabalho fiscal. Deixou assim de aproveitar a oportunidade legal de se utilizar do contraditório e da ampla defesa.
- f) Quanto ao uso da Taxa Selic para correção monetária dos créditos pleiteados, não existe na legislação tributária previsão que autorize o cômputo destes acréscimos.

**Em 18.1.2012 a contribuinte foi cientificada da decisão e, em 15.2.2012, protocolou Recurso Voluntário, no qual alega, em síntese, que:**

- a) Apesar de o acórdão recorrido ter reconhecido e julgado a Manifestação de Inconformidade da Recorrente, afirmou-se que a Contribuinte utilizou Impugnação como Manifestação de Inconformidade e que a impugnação mencionada pela recorrente não trata do mesmo assunto, pois um é Auto de Infração e o outro é Pedido de Ressarcimento, e da mesma contribuinte em relação ao despacho decisório objeto do presente processo. Entretanto, a recorrente apenas utilizou o mesmo procedimento do Fisco; se o próprio despacho decisório, para não homologar parte das compensações, apenas faz referências às glosas ocorridas em procedimento fiscal, igual direito cabe à recorrente de, em sua defesa, fazer também referência à impugnação que contestou aquele procedimento.
- b) O acórdão recorrido confirmou a glosa relativa aos insumos adquiridos de pessoas físicas, argumentando que só geram direito aos créditos presumidos de IPI os insumos adquiridos dos contribuintes do PIS e da Cofins, condição na qual não estão incluídas pessoas físicas. Porém o STJ, por meio de recurso repetitivo, tem entendido que compõem a base de cálculo do crédito presumido de IPI as aquisições de não-contribuintes de PIS e Cofins. Além disso, o art. 62-A do Regime Interno do CARF determina que, em caso de julgamento de Recurso Repetitivo, só cabe aos conselheiros replicar o entendimento daquele tribunal.
- c) Quanto à utilização dos saldos dos estoques na apuração do crédito presumido do IPI, o acórdão recorrido confirmou tal critério adotado pelo Fisco, afirmando que ele está implícito nas Leis nº 9.363/96 e nº 10.276/01 e, além disso, é adotado expressamente pelas INs SRF nº 313/2003 e nº 419/2004. Porém, no caso de estoques, não há dispositivo de lei estrita determinando que eles sejam considerados no cálculo do crédito presumido do IPI. Ao contrário, o que a Lei determina é que sejam consideradas as aquisições de insumos, sem qualquer menção àqueles.

d) No que tange à exclusão do IPI da base de cálculo do crédito presumido, o acórdão recorrido confirmou tal exclusão basicamente com as mesmas considerações feitas por ele em relação ao tópico anterior, ou seja, o crédito presumido do IPI é determinado pelo custo e, como o IPI é um imposto recuperável, ele não pode compor a base de cálculo de tal crédito. Entretanto, conforme o art. 2º, *caput*, da Lei 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem do percentual correspondente à receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador, não fazendo o mencionado dispositivo qualquer exclusão do IPI incidente sobre as aquisições.

e) Instrumentos infralegais, como Instruções Normativas, não têm o poder de revogar a lei estrita. Ao contrário, eles devem observar rigorosamente o que nela está disposto, sendo flagrantemente ilegais as Instruções Normativas que estabeleceram a base de cálculo do crédito presumido do IPI como sendo o custo dos produtos vendidos.

f) No que tange às notas fiscais n.º 2.544 e n.º 2.545, as explicações dadas no acórdão recorrido sobre as notas fiscais mencionadas de modo nenhum afastam a nulidade do Despacho Decisório neste ponto, sob pena de suspensão de competência do órgão julgador, no caso, da DRF Divinópolis. Cabe a esta, inicialmente e obrigatoriamente, dizer o porquê de não ter considerado como insumos os produtos descritos nas notas fiscais mencionadas.

g) Com relação à Taxa Selic, consta do acórdão recorrido que não existe previsão legal que autorize tal atualização. O CARF, todavia, tem inúmeros julgadores favoráveis à atualização, pela Taxa Selic, dos créditos aproveitados extemporaneamente, neste sentido, há também julgados proferidos pela CSRF (órgão a quem compete a uniformização das decisões tributárias no âmbito administrativo federal).

Por fim, a contribuinte requer a reforma do acórdão recorrido, confirmando o crédito presumido de IPI por ela pleiteado e homologando todas as compensações que, com base em tal crédito, foram realizadas.

É o Relatório.

**Esta Turma do CARF, em sessão datada de 21/03/2013, resolveu, por unanimidade de votos, sobrestar o julgamento do recurso com base no antigo art. 62-A do Regime Interno do CARF,** tendo em vista que a discussão relativa ao IPI pago na aquisição de insumos compor ou não a base de cálculo do crédito presumido está sob análise do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário n.º 593.544, com repercussão geral já definida pela Corte.

Contudo, tendo em vista a Portaria MF n.º 545, de 18/11/2013, que revogou os §§ 1º e 2º do art. 62-A do Anexo II à Portaria MF n.º 256, de 22/06/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF, os autos foram devolvidos para prosseguimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

## **I – DOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS**

O acórdão recorrido confirmou a glosa relativa aos insumos adquiridos de pessoas físicas, argumentando que só gera direito ao crédito presumido de IPI os insumos adquiridos dos contribuintes do PIS e da Cofins, onde não estão incluídas as pessoas físicas. O contribuinte, no entanto, alega que o STJ, ao julgar o Recurso Especial n.º 993.164/MG, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, entendeu que gera direito ao crédito presumido de IPI os insumos adquiridos de não-contribuintes do PIS e da Cofins.

Assiste razão ao contribuinte. Com efeito, o REsp 993.164/MG teve como relator o Ministro Luiz Fux e foi julgado em 13/12/2010 sob o regime dos Recursos Repetitivos, o que determina sua aplicação *erga omnes*. O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). (...).

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

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

(...)

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

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

(...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

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

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (...).

8. Conseqüentemente, **sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (...).**

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

(...)

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

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

(...)

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

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. **Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC**, e da Resolução STJ 08/2008.

**Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido do recorrente.**

## **II – DA UTILIZAÇÃO DOS SALDOS DOS ESTOQUES NA APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI**

Sobre a utilização dos saldos dos estoques na apuração do crédito presumido de IPI, o contribuinte alega que não há dispositivo de lei estrita determinando que sejam eles

considerados no cálculo do crédito presumido de IPI. Ao contrário, o que a lei determina é que sejam consideradas as aquisições de insumos, sem nenhuma menção àqueles.

Contudo, tal afirmação não corresponde à realidade legislativa. Vejamos o disposto nas leis n.º 9.363/96 e 10.276/2001 e em suas respectivas regulamentações sobre a base de cálculo para apuração do crédito presumido:

**Lei n.º 9.363/96**

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

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (Vide Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, **observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.**

(...)

Art. 6º **O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei,** inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.

**Portaria MF n.º 93, de 27 de abril de 2004**

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 6º da Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, nos arts. 2º e 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos arts 2º e 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, resolve:

(...)

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

(...)

§ 5º A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial da pessoa jurídica, que permita, ao final de cada mês, a determinação das quantidades e dos valores de MP, de PI e de ME utilizados na produção durante o período.

§ 6º Para efeito do disposto no § 5º, a pessoa jurídica deverá manter sistema de controle permanente de estoques, no qual **a avaliação dos bens será efetuada pelo método da média ponderada móvel ou pelo método denominado Peps, no qual se considera**

**que as saídas das unidades de bens seguem a ordem cronológica crescente de suas entradas em estoque.**

§ 7º No caso de pessoa jurídica que não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, a quantidade de MP, de PI e de ME utilizados na produção, em cada mês, **será apurada somando-se a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo-se, do total, a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas na produção e as transferências.**

§ 8º Na hipótese do § 7º, a avaliação de MP, de PI e de ME utilizados na produção, durante o mês, será efetuada pelo método Peps.

(...)

Art. 12. **A SRF fica autorizada a expedir normas complementares necessárias à implementação do disposto nesta Portaria.**

**Lei nº 10.276/2001**

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.**

(...)

Art. 3º **Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a contar de sua regulamentação pela Secretaria da Receita Federal.**

**INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº 420/2004**

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de que trata a Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, como ressarcimento relativo às Contribuições para o PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de insumos correspondentes a matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI), materiais de embalagem (ME), bem assim de energia elétrica e combustíveis, utilizados no processo industrial, e do valor correspondente à prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto, poderá ser determinado de conformidade com o estabelecido nesta Instrução Normativa.

(...)

Art. 13. A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial da pessoa jurídica que permita, ao final de cada mês, a determinação das quantidades e dos valores de MP, PI, ME, energia elétrica, combustíveis e da prestação de serviços decorrentes de industrialização por encomenda, relativos à industrialização durante o período.

Parágrafo único. O sistema de que trata o caput deverá permitir a identificação de MP, PI, ME, energia elétrica, combustíveis e do valor da prestação de serviços na

industrialização por encomenda sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Art. 14. Para efeito do disposto no art. 13, a pessoa jurídica deverá manter sistema de controle permanente de estoques, no qual **a avaliação dos bens será efetuada pelo método da média ponderada móvel ou pelo método denominado Peps**, em que as saídas das unidades de bens seguem a ordem cronológica crescente de suas entradas em estoque.

Art. 15. A pessoa jurídica que não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial ou a que, mesmo que mantenha tal sistema, não consiga efetuar os cálculos de que trata o artigo 13, deverá apurar a quantidade de MP, PI, ME e combustíveis utilizados no processo industrial, em cada mês, **somando a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo do total a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas no processo industrial e as transferências**.

§ 1º As MP, os PI, os ME e os combustíveis, utilizados no processo industrial, que geram direito ao crédito presumido, serão apurados com base nos documentos fiscais das respectivas aquisições;

§ 2º A avaliação de MP, de PI, de ME e dos combustíveis utilizados no processo industrial durante o mês será efetuada pelo método Peps;

Como se observa, o método de apuração da quantidade de MP, PI, ME e combustíveis utilizados no processo industrial, em cada mês, foi corretamente utilizado pela Autoridade Fiscal. As leis que instituíram o crédito presumido de IPI e seus respectivos regulamentos não deixam qualquer margem de dúvida quanto à correção da apuração realizada.

**Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.**

### **III – DA EXCLUSÃO DO IPI DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO**

O acórdão recorrido confirmou a exclusão do IPI da base de cálculo do crédito presumido, basicamente com as mesmas considerações feitas em relação ao tópico anterior, ou seja, o crédito presumido de IPI é determinado pelo custo, e, como o IPI é um imposto recuperável, ele não pode compor a base de cálculo de tal crédito.

O Recorrente sustenta que na Lei nº 10.276/2001 não há qualquer determinação para que, no cálculo do crédito presumido, seja excluído o IPI incidente sobre as aquisições. Na fórmula constante no Anexo da Lei nº 10.276/2001 o "C", de custo, é descrito como o custo de produção determinado na forma do § 1º do art. 1º, ou seja, é o valor total das aquisições, sem qualquer menção à exclusão do IPI incidente sobre estas.

Entretanto, como visto no tópico antecedente, a base de cálculo do crédito presumido do IPI é o custo das aquisições de MP, de PI e de ME utilizados na produção durante cada período, ou seja, seu custo de produção mensal. Neste, não devem estar inclusos os chamados “tributos recuperáveis”, aqueles que não se constituem em custo para o adquirente, uma vez que serão recuperados como crédito escritural.

É o que dispõe o art. 289, § 3º, do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda):

Art. 289. **O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas** será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º **Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.**

Nesse mesmo sentido as seguintes decisões do TRF da 4ª Região:

**i) Apelação Cível n.º 5008743-03.2017.4.04.7005/PR. Relator: Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti. Data da Decisão: 24/09/2019.**

VOTO

1. Pretensão principal

(...)

2. Pretensão subsidiária

(...)

Daí decorre que, ainda que o valor devido a título de reembolso pelo ICMS-substituição (ICMS-ST) tenha de ser pago pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto no momento em que aquele adquire desse a mercadoria, certo é que não se trata de desembolso atinente à aquisição dos bens e serviços. Isso porque o fato gerador do ICMS recolhido em regime de substituição tributária "para frente", conforme já referido, é aquele a ser praticado pelo contribuinte substituído, ou seja, a venda/revenda da mercadoria ao consumidor final. Desse modo, **os valores despendidos pelo contribuinte substituído, a título de reembolso ao contribuinte substituto pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST), não representam custo de aquisição, mas sim encargo incidente na venda/revenda da mercadoria ao consumidor final.**

Quanto a esse ponto, é importante ressaltar que não se pode extrair do art. 289, § 3º, do Decreto n.º 3.000, de 1999, em interpretação *a contrario sensu*, que os tributos, quando não recuperáveis, "devem compor o custo de aquisição das mercadorias para revenda e, em consequência, a base de cálculo de crédito das contribuições". Assim dispõe o referido dispositivo legal:

(...)

Veja-se, do art. 289 do Decreto n.º 3.000, de 1999, que enquanto os §§ 1º e 2º tratam do "custo de aquisição" das mercadorias destinadas à revenda, o caput e o § 3º se referem apenas a "custo", a indicar que tratam de todo e qualquer custo (ou seja, não apenas do custo de aquisição, mas também, p. ex., do custo de revenda) das mercadorias revendidas. Na verdade, **o que o § 3º do art. 289 do Decreto n.º 3.000, de 1999, diz é que, como o contribuinte, em se tratando de tributo recuperável mediante contabilização em escrita fiscal, recebe um crédito equivalente à despesa, não se**

**cogita tributariamente de custo. Por esse motivo, os valores atinentes a tributos que são recuperáveis não podem ser deduzidos, para a apuração do IRPJ e da CSLL, como custo,** do que até se pode extrair a contrario sensu que os tributos irre recuperáveis constituem custo, mas não que esse custo seja necessariamente "de aquisição". No caso do ICMS-ST, é custo de revenda, e não de aquisição.

(...)

Acresce que sobre os valores recebidos pelo contribuinte substituto, a título de reembolso do ICMS-substituição (ICMS-ST), não há a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, por não constituírem esses valores receita ou faturamento. Nesse sentido, a Lei nº 9.718, de 1998, que trata do regime cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS, dispõe em seu art. 3º, § 2º, I, o seguinte:

(...)

Como se vê, a Lei nº 9.718, de 1998, expressamente excluiu da base de cálculo do PIS e da COFINS, no regime cumulativo, os valores cobrados do adquirente da mercadoria - contribuinte substituído - pelo vendedor, a título de reembolso do ICMS recolhido por esse na condição de substituto tributário. Por outro lado, ainda que nas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não tenha igual previsão de exclusão desses valores da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não-cumulativo, essa previsão é desnecessária. É que o substituto tributário atua como mero agente repassador do tributo, e o valor que cobra do contribuinte substituído, quando a esse vende a mercadoria, não representa receita ou faturamento, mas mero reembolso pelo valor despendido a título de tributo recolhido na condição de responsável, em relação ao qual não é o contribuinte de direito.

E, em assim sendo, **não havendo a anterior incidência das contribuições, não se cogita de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS,** dos valores pagos pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição.

**ii) Apelação Cível nº: 5052442-35.2012.4.04.7000/PR. Relator: Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti. Data da Decisão: 11/11/2014.**

VOTO

Conforme o disposto no caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, o contribuinte sujeito ao regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS tem o direito de deduzir créditos sobre (a) os bens adquiridos para revenda (inciso I); (b) os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (inciso II); e (c) os custos e despesas expressamente previstos nos incisos III a XI. **No que diz respeito aos (a) bens adquiridos para revenda e aos (b) bens e serviços utilizados como insumo, a base de cálculo do crédito é o custo de aquisição.**

(...)

Assim, **não se cogita de creditamento,** no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores pagos pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição, **uma vez que tratam-se de encargo incidente na venda/revenda da mercadoria ao consumidor final, e não de custo de aquisição, conforme, aliás, o entendimento dominante desta Segunda Turma,** exemplificado no seguinte julgado que vai assim sintetizado:

(...)

**Também não assiste razão à impetrante, como bem demonstrou a juíza da causa, no que se refere aos valores relativos ao IPI dito recuperável.**

**Diz-se recuperável o IPI quando o contribuinte é financeiramente reembolsado, mediante crédito equivalente contabilizado em escrita fiscal,** do valor do imposto acrescido (por fora) ao preço dos bens e serviços que adquire. Nesse caso, **como o contribuinte, adquirente dos bens e serviços, recebe um crédito equivalente à despesa, não se cogita tributariamente de custo.** Não por outra razão, aliás, que o art. 289, § 3º, do Decreto 3.000, de 1999, expressamente preceitua que "não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal".

Por outro lado, se o valor do ICMS que o impetrante denomina de "normal" (em oposição ao ICMS recolhido em substituição tributária) compõe, nos termos do art. 8º, § 3º, II, da IN SRF nº 404, de 2004, a base de cálculo do crédito de PIS e COFINS, é apenas por uma circunstância acidental. É que o valor do ICMS incide por dentro, integrando o preço dos bens e serviços adquiridos. Desse modo, a base de cálculo do crédito é o próprio preço dos bens e serviços adquiridos, nele se incluindo, apenas porque embutido, o valor do ICMS.

**Também não tem direito a impetrante, pois, de deduzir créditos de PIS e COFINS dos valores de IPI dito recuperável.**

Enfim, é despropositada a alegação de violação ao princípio da isonomia (igualdade tributária), a pretexto de que deveria ser conferido aos valores referentes ao ICMS-ST e ao IPI recuperável, para fins de creditamento de PIS e COFINS, o mesmo tratamento dado aos valores referentes ao ICMS dito normal e ao IPI irrecuperável, uma vez que, como visto na presente fundamentação, diferentemente do que defende a apelante, tem-se no caso situações jurídicas absolutamente distintas.

Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação.

O Recorrente é empresa contribuinte do IPI, e assim sendo o valor deste tributo que porventura venha a estar destacado nas notas fiscais de aquisição de MP, PI e ME será recuperado pela dedução, na escrita fiscal, do IPI incidente sobre suas saídas de mercadorias. Portanto, não se trata de um custo de aquisição, sendo correta a exclusão da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Ressalte-se que até mesmo as normas de Contabilidade determinam que os impostos recuperáveis pagos na aquisição de mercadorias e insumos da produção devem ser registrados, por ocasião da aquisição desses bens, em contas próprias, classificáveis no ativo circulante, intituladas "IPI a Recuperar" e "ICMS a Recuperar". O ICMS, contudo, mesmo recuperável, deve ser incluído, por expressa disposição normativa (art. 14 da IN SRF nº 419/2004), exceto no caso de ICMS – Substituição (ICMS – ST).

**Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.**

#### **IV – DAS NOTAS FISCAIS N'S 2.544 E 2.545**

Sustenta o Recorrente, em suas palavras, que "*em vez de o acórdão recorrido transcrever o suposto trecho onde consta tal fundamentação, ou seja, onde constam quais as razões levaram o Fisco a não considerar os produtos relativos às mencionadas notas como insumos, aquele tentou dar explicações onde o Fisco não deu*". Afirma ainda que "*O fato de terem sido juntadas as notas fiscais mencionadas de forma nenhuma supre a deficiência de*

*fundamentação*". Por esse motivo, alega que "não sabe são quais as razões levaram o Fisco a não considerar os produtos relativos às mencionadas notas como insumos, sendo que tais razões também não estão discriminadas em tais notas". Finaliza o tópico alegando a nulidade do despacho decisório neste ponto.

A decisão da DRJ foi assim fundamentada, *in verbis*:

A informação fiscal sobre as tais notas fiscais constam do rodapé do ANEXO 2 ao TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, denominado AQUISIÇÕES DE INSUMOS E ENERGIA ELÉTRICA (1.252) COM DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. O texto apresentado foi o seguinte:

*Na apuração do total de aquisições de insumos referentes ao mês de junho/2004, CFOP 1.101, foram excluídas as Notas Fiscais d 002544 e 002545, de R\$271.766,40 e R\$128.106,10 respectivamente, emitidas em 31/05/2004 por Sideruma Ind. e Com. Ltda., CNPJ 05.057.990/0003/80, por tratar-se de entradas de outras mercadorias não enquadradas no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. (cópia das citadas notas fiscais foram anexadas ao processo administrativo fiscal).*

As citadas notas fiscais emitidas por Sideruma Indústria e Comércio, referentes à venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (código CFOP 5.102), indicam apenas, por intermédio de romaneio, que nelas há mercadorias adquiridas de determinadas pessoas jurídicas, em determinada data, por intermédio de determinada nota fiscal, seu valor total e valor do ICMS. Assim sendo, para subsidiar a informação fiscal, foram juntadas ao processo n.º 10665.001274/2009-01 (reproduzidas e juntadas por essa julgadora ao presente processo), algumas notas fiscais, dentre as relacionados nos romaneios. À nota fiscal n.º 2544, foram juntadas cópias das notas fiscais ri" 000917, 015610, 001811, 001813, 056674, 030197, 009584 e 016750. À nota fiscal n.º 2545, foram juntadas cópias das notas fiscais n.ºs 015397, 003146, 009476, 009505, 015759 e 002129. Estes documentos constam às fls. 125/138.

(...)

Infelizmente, não será possível dar razão ao contribuinte. Embora de forma sucinta, porém objetiva, com ajuntada de parte das notas fiscais relacionadas às notas fiscais n.ºs 2.544 e 2.545, a Fiscalização demonstrou que produtos tais quais: compressores, motores, arruelas, argamassa, concreto, etc. não são matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem. A par do objetivo da Fiscalização, procurou o contribuinte se mostrar incapaz de deduzir os fatos, ainda que com uma visão de leigo sobre a matéria, embora pretendesse obter créditos para deduzir e realizar compensações de débitos. Nenhuma palavra sequer, nenhum argumento foi apresentado para contestar a fiscalização. Aliás, pareceu não ser esse seu objetivo, pois, de pronto, em vez de promover uma defesa compatível com os fatos ocorridos, uma vez que era conhecedor dos produtos cujas aquisições foram glosadas, de pronto, alegou o cerceamento do direito de defesa e propôs a nulidade do trabalho fiscal. Deixou assim de aproveitar, quando poderia e deveria, a oportunidade legal de se utilizar do contraditório e da ampla defesa.

Ora, o contribuinte que faz solicitação de créditos, no caso um incentivo fiscal, não pode se posicionar como desconhecedor da legislação tributária no tocante à indicação e à utilização de determinadas aquisições com o fim de apurar o crédito presumido de IPI. A supramencionada Lei n.º 9.363, de 1996, é clara ao estabelecer que o incentivo é dado ao produtor exportador quando adquire, no mercado interno, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo. Isso e o que determina o art. 1.º da Lei n.º 9.363, de 1996. No art. 3.º da mesma lei está indicado de forma categórica onde buscar os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, o que o contribuinte, sob pretenso cerceamento do direito de

defesa, não fez. À omissão do contribuinte não se pode atribuir o caráter de cerceamento de direito de defesa. Ademais, em nenhum momento tal circunstância foi identificada por esta julgadora.

As referidas notas fiscais, objetos da glosa efetuada pela Autoridade Fiscal, encontram-se às fls. 142 e 145. Em ambas, no campo “descrição das mercadorias”, consta o seguinte: “*Mercadorias conf. romaneio em anexo*”. Os referidos romaneios encontram-se às fls. 143/144 e 146, respectivamente. Nestes romaneios há indicação de mercadorias adquiridas de determinadas pessoas jurídicas, em determinada data, por intermédio de determinada nota fiscal, seu valor total e valor do ICMS.

Assim sendo, para subsidiar a informação fiscal, foram juntadas ao processo nº 10665.001274/2009-01 (reproduzidas e juntadas pela DRJ ao presente processo), algumas notas fiscais, dentre as relacionadas nos romaneios. Nestas, nelas estão consignadas, por exemplo, **canhão para auto forno, tijolos maciços, concreto, argamassa, concreto isolante, piso cerâmicos, acoplamentos, motores, articulações, conectores, tubos de polietileno, compressores, peneiras, cabecotes, arruelas, eletrodos, peneira vibratória**, etc.

Estes itens não foram considerados MP, PI nem ME pela Autoridade Fiscalizadora, insumos aptos a gerarem crédito presumido de IPI. Considerando a natureza destes produtos, entendo, assim como o Auditor-Fiscal responsável pelo Despacho Decisório aqui questionado e como a DRJ, que os mesmos não se enquadram no estrito conceito de MP, PI e ME, tendo em vista o objeto social do contribuinte, conforme Cláusula Segunda do seu Contrato Social, à fl. 24:

A sociedade tem por objetivo social a siderurgia, indústria e comércio de produtos metalúrgicos em geral, fundição, mecânica, extração, transformação e comércio de produtos florestais, florestamento, reflorestamentos, administração de projetos florestais e qualquer atividade agro-pecuária.

De qualquer sorte, o contribuinte teve direito ao contraditório (teve os prazos de 30 dias para apresentar Manifestação de Inconformidade e Recurso Voluntário, ambos conhecidos) e a ampla defesa (todos os documentos referentes ao processo foram disponibilizados ao contribuinte, bem como todos os meios de prova estiveram à sua disposição), mas preferiu alegar o cerceamento do seu direito de defesa e a nulidade do Despacho Decisório. Entretanto, não vislumbro qualquer dificuldade em produzir sua defesa, pois lhe bastava indicar de que forma tais itens são utilizados em seu processo produtivo e porque considera que se enquadram no conceito de MP, PI e ME.

**Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.**

## **V – DA ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS PELA TAXA SELIC**

O Recorrente sustenta que, **adotando-se a fundamentação de que o ressarcimento é espécie do gênero restituição** ou de que a não-atualização dos créditos acarretaria um enriquecimento sem causa ao Estado, a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem entendimento pacificado de que os créditos aproveitados extemporaneamente, como os aqui discutidos, devem ser atualizados pela taxa de juros Selic, não se podendo admitir outro entendimento no presente caso, ao contrário do que consta no acórdão recorrido.

Deve-se ter em mente que o presente processo trata de Declaração de Compensação, e não de Pedido de Ressarcimento ou de Pedido de Restituição. São institutos de natureza jurídica distintos, cuja possibilidade de atualização monetária do crédito se aplica de forma igualmente distinta. O Pedido de Ressarcimento e o Pedido de Restituição são regidos pelo art. 73 (abaixo a redação original e a atual), e a Declaração de Compensação é regido pelo art. 74, ambos da Lei nº 9.430/96:

**Art. 73.** Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

(...)

**Art. 73. A restituição e o ressarcimento** de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional. (**Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013**)

Parágrafo único. Existindo débitos, não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos, observado o seguinte: (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

**Art. 74. 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. (**Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002**)

§ 1º **A compensação** de que trata o caput **será efetuada mediante a entrega**, pelo sujeito passivo, **de declaração** na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º **A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário**, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 4º **Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação**, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º **O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos**, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6º **A declaração de compensação constitui confissão de dívida** e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

A restituição e o ressarcimento, por se consistirem em pedidos efetuados à Administração Tributária, dependem de uma resposta para que o contribuinte possa gozar do seu direito e utilizar o crédito que entende possuir. Não possuem um prazo definido em lei para sua apreciação. A restituição é instituto previsto originalmente no art. 165 da Lei nº 5.172/66 (CTN), aplicável exclusivamente no caso de pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido. Ressarcimento, por sua vez, ocorre quando, ao final de um período de apuração, o contribuinte não consegue compensar, na escrita fiscal, seus créditos com os respectivos débitos, resultando em saldo credor a seu favor, e que poderá ser objeto de pedido para pagamento em espécie.

A compensação, por sua vez, não se constitui em um pedido, mas em uma declaração. O contribuinte apura seu crédito, apura seu débito, e promove a respectiva compensação, resultando na imediata extinção do débito tributário, conforme art. 74, § 2º. O fato dessa extinção estar sob condição resolutória de sua ulterior homologação em nada prejudica o contribuinte, pois nesse instituto o prazo corre contra a Fazenda Nacional, que precisa decidir pela sua homologação ou não em um prazo de 05 anos, conforme art. 74, § 5º, sob pena de homologação tácita da compensação.

Mostra-se nítida a diferença entre restituição e o ressarcimento, de um lado, e compensação, de outro, pois nos primeiros a satisfação do direito do contribuinte depende de uma ação do Fisco, enquanto no segundo seu direito já é imediatamente satisfeito, sendo-lhe possibilitado até mesmo expedir certidão negativa de débitos, e não estar passível de cobrança de multa e juros pelo débito compensado, mesmo que a homologação somente ocorra anos depois (exceto, obviamente, se for constatado que o crédito era insuficiente para extinguir o débito).

Nesse contexto, mostra-se plenamente consentâneo com o direito a atualização monetária do crédito do contribuinte no caso de resistência ilegítima da Fazenda Nacional a efetuar a restituição ou o ressarcimento. Afinal, não seria justo para o contribuinte pleitear a restituição de um valor pago indevidamente hoje, e o Fisco somente responder o seu pedido muitos anos depois, devolvendo-lhe exatamente o mesmo valor nominal pago anos antes.

Nesse sentido tem decidido o STJ:

**i) Embargos de Divergência em REsp nº 1.728.174 – PR. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Data da Publicação: 12/05/2020.**

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

A irresignação não pode ser acolhida.

A Primeira Seção desta Corte, no **juízo do REsp 1.767.945/PR, processados sob o rito dos feitos repetitivos**, tema 1.003, consolidou o entendimento no sentido de que "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)"

Confira-se a ementa do referido julgado:

**TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015.**

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

(...)

Desse modo, verifica-se que o acórdão embargado, ao reconhecer que somente após decorrido o prazo de 360 dias previsto na Lei 11.457/2007, contado a partir do protocolo do pedido administrativo de ressarcimento, é que se pode considerar a demora injustificável a admitir a incidência de correção monetária dos créditos escriturais, foi proferido em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, circunstância que atrai a incidência da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado."

ANTE O EXPOSTO, nego seguimento aos embargos de divergência.

No presente caso, onde se analisa Declaração de Compensação, não há qualquer resistência ilegítima, simplesmente porque a extinção do crédito tributário permanece válida até que ocorra uma decisão administrativa definitiva sobre a matéria. O direito do

contribuinte à compensação já foi exercido previamente ao Despacho Decisório que não homologou a compensação, e permanece produzindo normalmente seus efeitos até que ocorra a citada decisão administrativa definitiva.

Observe-se que o item 3 da Ementa do Repetitivo acima colacionado traz a afirmação que “*Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária*”, o que indica que toda a fundamentação da decisão leva em conta a existência de um pleito, de um pedido à Fazenda Nacional, o que não ocorre nas compensações.

### **Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.**

Devo ressaltar, porém, por dever regimental, em fazer constar deste voto que, apesar de ter sido acompanhado pela Turma na negativa de provimento, a decisão da maioria apenas acolheu a conclusão, divergindo em relação aos seus fundamentos, nos termos do art. 63, § 8º, do Anexo III da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

(...)

§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

O entendimento da Turma é de que, no ressarcimento de crédito presumido de IPI, há a incidência da atualização pela Selic no direito creditório reconhecido no Despacho Decisório a partir do término do prazo de 360 dias do protocolo do pedido até a data da sua efetiva concretização, com seu recebimento em pecúnia ou com o encontro de contas na compensação, conforme seja o caso.

### **VI - CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator

Fl. 20 do Acórdão n.º 3401-007.908 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10665.905419/2009-36