



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.904603/2015-19
RESOLUÇÃO	3004-000.044 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ESTÂNCIA HIDROMINERAL DE ITABIRITO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Outros

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, sobrestar a apreciação do presente Recurso Voluntário, até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 1976618/RJ e 1995220/RJ, afetos ao Tema Repetitivo 1247 (STJ), nos termos do disposto no artigo 100, do RICARF/2023. Após, retornem-se os autos, para julgamento do Recurso Voluntário interposto

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Dionísio Carvalhede Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovich Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o acórdão da decisão recorrida:

Trata-se manifestação de inconformidade apresentada pela requerente ante Despacho Eletrônico da Delegacia da Receita Federal do Brasil que indeferiu o ressarcimento solicitado, no montante de R\$ 512.064,61, referente ao PER nº 36945.55383.280314.1.1.01-3141, homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 02595.42777.310314.1.3.01-5389 e não homologou a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: 01833.70628.300614.1.3.01-7262

38599.89040.280514.1.3.01-3991, fato que levou à cobrança do valor de R\$ 1.617.329,84, ora contestada.

O valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s):

- Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.
- Ocorrência de **glosa de créditos considerados indevidos**, em procedimento fiscal.
- Redução do saldo credor do trimestre, passível de ressarcimento, resultante de débitos apurados em procedimento fiscal.

Conforme Relatório da Ação Fiscal - SCC, constatou-se que a fiscalizada, ao realizar vendas do produto "água mineral gaseificada", não destacou o valor correspondente do IPI, além de declará-lo como isento. Em virtude dos fatos, foi lançado os débitos do IPI que totalizaram o valor de R\$ 361.728,98 nos seis primeiros meses de 2010.

Também foi verificado que a fiscalizada não estornou os créditos referentes a industrialização do produto "água mineral natural", conforme determina o artigo 3º, da IN SRF nº 033, de 04/03/1999. Em função deste fato, o crédito de IPI da interessada foi reduzido num montante de R\$ 1.817.737,71.

Regularmente cientificada do deferimento parcial de seu pleito, a interessada apresentou manifestação, aduzindo em sua defesa as razões sumariamente expostas a seguir:

... o despacho decisório em comento encontra-se maculado pela nulidade, pois não demonstra de maneira clara o enquadramento legal utilizado para a não homologação dos créditos pleiteados pela Manifestante.

Dispõe referido despacho que o embasamento legal da não homologação das compensações é o artigo 164, inciso I do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI). Mesmo após detida análise do artigo transcrito, não é clara a razão pela qual esse artigo fundamenta a negativa da fiscalização em reconhecer os créditos pleiteados pela Manifestante.

Mediante verdadeiro exercício de abstração, a Manifestante entendeu que, a bem da verdade, queria consignar a Fiscalização que o correto enquadramento legal seria o artigo 190, §1º do mesmo Decreto, que elucida de maneira muito mais evidente o que seria a suposta razão para a não homologação das PER/DCOMP's transmitidas pela Manifestante.

Com efeito, isso não exime o Despacho Decisório de sua nulidade, na medida em que é obscuro ao trazer seus fundamentos legais. A jurisprudência do Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive, reconhece a nulidade do Despacho Decisório que impede o exercício do contraditório pelo contribuinte.

Portanto, o Despacho Decisório ora vergastado deverá ser anulado, sob pena de violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

O Pedido de Ressarcimento tem por origem créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos utilizados na industrialização de água mineral, tal como permitido pela Lei nº 9.779/99 e Instrução Normativa RFB nº 33/99.

Adicionalmente, sendo a água mineral um produto imune, conforme determinação da Constituição Federal, na apuração do IPI devido pela Manifestante, devem ser considerados os créditos relativos à aquisição dos insumos utilizados em seu processo de industrialização.

Portanto, é inteiramente descabido o argumento da fiscalização de que a água mineral é produto não-tributado e que não permite o aproveitamento dos créditos de IPI.

DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI

Ao tratar da composição do saldo credor do IPI e da possibilidade de sua compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, o artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 ("Lei 9.779/99"), estabeleceu o quanto segue:

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

Do exame do dispositivo acima transcrito depreende-se que a legislação conferiu aos contribuintes do IPI, industrializadores de produtos sujeitos à alíquota zero, isenção e imunidade, o direito de manter os créditos destacados nas notas fiscais referentes às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados na etapa de industrialização de tais produtos.

Pouco importa se não há expressa menção à possibilidade de crédito na hipótese de imunidade. Se, até mesmo nos casos de isenção ou alíquota zero, que são advindas de normas infraconstitucionais, há a manutenção do crédito, é evidente que na hipótese de imunidade, originária da própria Constituição Federal, também haverá o direito ao crédito.

Em outros termos, reconheceu-se expressamente que a saída de produtos imunes, isentos ou sujeitos à alíquota zero permitiria a manutenção dos créditos de IPI referentes à aquisição das respectivas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Não se pode negar que, posteriormente, o Secretário da Receita Federal expediu o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 17 de abril de 2006, que pretendeu, de forma injustificável, vedar o crédito de IPI de insumos aplicados em produtos "amparados pela imunidade".

Trata-se, justamente, de um dos fundamentos do não reconhecimento dos créditos de IPI, juntamente com o artigo 190, parágrafo 1º do Decreto 4.544/2002 (RIPI 2002), vigente à época dos fatos, ambos já transcritos na presente defesa.

Entretanto, as determinações do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5/2006 conflitam frontalmente com as interpretações até então adotadas pela própria Receita Federal, com base na Lei nº 9.779/99.

Ocorre que a edição do mencionado Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5/2006, que veda o crédito no caso de imunidade, gera uma grande incoerência, a saber, o reconhecimento de crédito nas hipóteses de alíquota zero ou isenção, mas a negativa de crédito quando a saída dos produtos estiver desonerada por regra de imunidade, caso da presente compensação.

Não é novo o posicionamento da doutrina no sentido de que essa incoerência não pode prevalecer.

Assim, é imperioso concluir que é legítimo o direito ao crédito do IPI incidente na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero e imunes, podendo, inclusive, eventual saldo credor apurado ser compensado com débitos de IPI ou mesmo de outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, o que de fato foi realizado pela Requerente.

É relevante destacar, ainda, ser completamente insubsistente qualquer interpretação que pretenda restringir a aplicabilidade do disposto pela IN nº 33/99 à imunidade de IPI na exportação de mercadorias, prevista pelo artigo 155, § 3º, inciso III, da Constituição Federal.

Ainda, cumpre expor que o extinto Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - "CARF"), em caso que tratou da mesma questão discutida nos presentes autos, confirmou a possibilidade do creditamento.

Portanto, demonstrado que a água mineral é imune ao IPI, resta claro que o Despacho Decisório que indeferiu a compensação não pode prevalecer, na medida em que a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem gera o direito ao crédito do imposto, conforme determina o artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 e o artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 33/1999, normas em plena vigência.

DA NECESSÁRIA APLICAÇÃO DO ARTIGO 100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN

É sabido que aos tributos não pagos dentro do prazo de vencimento, será acrescido o percentual a título de multa de mora, a qual incidirá à 0,33% por dia de atraso, limitado à 20%, conforme se depreende do artigo 61, parágrafo segundo da Lei nº 9.430/96:

Por outro lado, consoante disposto no artigo 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional, o estrito cumprimento das chamadas "normas complementares", tais como os atos normativos expedidos por autoridades administrativas, excluir a cobrança de multas, juros e correção monetária.

No presente caso, a Manifestante nada mais fez do que observar estritamente as disposições contidas no artigo 4º da Instrução Normativa 33/99 e utilizar o crédito do imposto decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados na industrialização de água mineral, produto reconhecidamente imune.

Nessas condições, na remotíssima hipótese de não ser reconhecido o crédito da Manifestante, o que se admite apenas pelo princípio da eventualidade, forçoso concluir que a Manifestante não pode ser penalizada pela não homologação de suas compensações quando, a bem da verdade, apenas agiu em cumprimento às disposições normativas em vigor, de modo que devem ser excluídos assim os juros, como multa, para que se respeite o disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Ao final, a Manifestante protestou por todos os meios de prova em Direito admitidos, que ao entendimento desta autoridade julgadora se façam necessários, especialmente pela produção de prova documental suplementar e posterior juntada de prova pericial complementar para que seja apurada a veracidade dos fatos ora narrados, inclusive a conversão do feito em diligência fiscal, caso seja a mesma considerada indispensável para a plena demonstração da verdade dos fatos e do Direito ora reivindicado.

Protestou também a Manifestante pelo direito de promover a sustentação oral da presente Manifestação de Inconformidade perante esta Ilustre Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo/SP.

A 8ª Turma da DRJ/RPO, Acórdão nº 14-91.441, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

DIREITO AO CRÉDITO. PRODUTOS NT.

O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na industrialização de produtos, isentos ou tributados à alíquota zero, não alcança os insumos empregados em produtos não-tributados (N/T) pelo imposto.

IMUNIDADE. ALCANCE.

A imunidade prevista no art. 4º da Instrução Normativa nº 33, de 1999, regula apenas as saídas de produtos insertos no campo de incidência do IPI que, por estarem destinados à exportação, se tornam imunes nos termos do inciso III, §3º, do art. 153 da Constituição Federal. Incluir a imunidade da energia elétrica, dos derivados de petróleo, dos minerais e dos combustíveis no intervalo de abrangência da norma regulamentadora é legitimar a invasão da reserva legal e tentar, sem qualquer sustentáculo jurídico, interpretação extensiva absolutamente incabível.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente reitera as razões de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

Como preliminar à análise do mérito do Recurso Voluntário, entendo pelo sobrestamento do julgamento.

No caso, a questão controvertida refere-se ao direito ao crédito do IPI, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/1999, decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na industrialização de água mineral natural (sem gás).

A autoridade fiscal consignou que:

O produto **água mineral natural (sem gás)**, com NCM 2201.10.00 e ex-tarifário (EX 01 e EX 02), é um produto não tributado (NT), conforme determina a própria TIPI. Em virtude deste produto ser NT, os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT) devem ser estornados, conforme determina o artigo 2º, do parágrafo 3º, da IN SRF nº 033, de 04/03/1999.

Entretanto, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1976618/RJ e 1995220/RJ, Tema Repetitivo nº 1247, DJ 23/04/2025, decidiu que o creditamento de IPI, estabelecido no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, decorrente da aquisição tributada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização, abrange a saída de produtos isentos, sujeitos à alíquota zero **e imunes**:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. CREDITAMENTO DE IPI. AQUISIÇÃO TRIBUTADA DE INSUMOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES. DIREITO AO BENEFÍCIO FISCAL INSTITUÍDO NO ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. RECONHECIMENTO. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, PROVIDO.

I. Caso em exame

1. Recurso especial interposto contra acórdão que manteve a improcedência dos embargos de devedor, reconhecendo-se a higidez da cobrança referente à diferença no recolhimento de IPI de abril a dezembro de 2006, lastreada no entendimento fazendário de que a executada creditou-se indevidamente de valores referentes à entrada em seu estabelecimento de insumos utilizados na industrialização de produto final imune ("derivado de petróleo", nos termos do art. 155, § 3º, da CF/1988), bem como classificado como "Não Tributado" ("NT")

na TIPI. 2. As instâncias ordinárias entenderam que o benefício fiscal estabelecido no art. 11 da Lei n. 9.779/1999 aplica-se apenas a produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, vedada a interpretação extensiva para produtos imunes.

II. Questão em discussão

3. A controvérsia posta no presente recurso especial repetitivo centra-se em deliberar sobre a abrangência do benefício fiscal instituído pelo art. 11 da Lei n. 9.779/1999, a fim de definir, especificamente, se há direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumos e matérias-primas tributados (entrada onerada), inclusive quando aplicados na industrialização de produto imune; ou se tal benefício dá-se apenas quando utilizados tais insumos e matérias-primas na industrialização de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero.

III. Razões de decidir

4. O aproveitamento do crédito de IPI, no caso de entrada onerada e saída desonerada, de todo desvinculado do atributo constitucional da não cumulatividade, afigura-se possível apenas se lei específica vir a assim determinar, conforme preceitua o § 6º do art. 150 da Constituição Federal, o que somente se deu a partir do advento da Lei n. 9.779/1999, em seu art. 11.

5. O dispositivo legal estabelece os requisitos necessários à manutenção do crédito de IPI auferido nas operações de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização; bem como explicita – notadamente ao utilizar a expressão "inclusive" – que este benefício não se restringe às saídas de produto isento ou sujeito à alíquota zero, mas, sim, também o assegura nesses casos, de modo a não excluir outras hipóteses de saída desonerada (como se dá na hipótese remanescente de produto imune).

6. Para a concretização do aproveitamento do crédito de IPI, a lei exige a verificação dos seguintes requisitos: **i) a realização de operação de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, sujeita à tributação de IPI (de cujo crédito se pretende aproveitar); e ii) a submissão do bem adquirido ao processo de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento e renovação ou recondicionamento), especificado no art. 4º do Regulamento do IPI (Decreto n. 7.212/2010).**

6.1 Verificadas, assim, a aquisição de insumos tributados e a sua utilização no processo de industrialização, o industrial faz jus ao creditamento de IPI, afigurando-se desimportante, a esse fim, o regime de tributação do imposto na saída do estabelecimento industrial, já que é assegurado tal direito inclusive nas saídas isentas e nas sujeitas à alíquota zero.

7. Diante do critério legal adotado para a viabilizar o direito ao crédito de IPI, mostra-se necessário distinguir os produtos contidos na TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados), especificamente aqueles sob a rubrica "NT" – Não Tributado. Nestes (sob a rubrica "NT"), incluem-se produtos

que, por sua natureza, encontram-se fora do campo de incidência do IPI, já que não são resultantes de nenhum processo de industrialização; e outros que, ainda que derivados do processo de industrialização, por determinação constitucional, são imunes ao tributo em comento.

7.1 Assim, de acordo com o critério adotado pela norma, se o produto – resultado do processo de industrialização de insumos tributados na entrada – é imune, o industrial faz jus ao creditamento. Se, ao contrário, o produto não é resultado do processo de industrialização de insumos tributados, sua saída, ainda que desonerada, não enseja direito ao creditamento de IPI. Veja-se que, nesse caso, o direito ao creditamento não se aperfeiçoa porque não houve submissão ao processo de industrialização, e não simplesmente porque o produto encontra-se sob a rubrica "NT" na TIPI.

8. Para efeito de creditamento, a disciplina de tributação na saída do estabelecimento industrial é absolutamente irrelevante, com idêntico resultado para produto isento, sujeito à alíquota zero ou imune (independentemente da distinção da natureza jurídica de cada qual), exigindo-se, unicamente, que o insumo adquirido (e tributado) seja submetido ao processo de industrialização.

9. O reconhecimento do direito ao creditamento não decorre de suposta extensão do benefício contido no art. 11 da Lei 9.779/1999 para hipótese ali não prevista, mas, ao contrário, da compreensão fundamentada de que tal situação (produto imune) está contida na norma em exame, sobretudo ao utilizar o termo "inclusive". A partir de tais considerações, deve-se afastar, peremptoriamente, a tese de malversação do art. 111 do Código Tributário Nacional, que exorta a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

IV. Dispositivo e tese

10. Recurso parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido para reformar o acórdão recorrido e julgar procedentes os embargos à execução.

Tese de julgamento: "O creditamento de IPI, estabelecido no art. 11 da Lei n. 9.779/1999, decorrente da aquisição tributada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização, abrange a saída de produtos isentos, sujeitos à alíquota zero e imunes". Dispositivos relevantes citados: Lei n. 9.779/1999, art. 11; CF/1988, art. 155, § 3º. Jurisprudência relevante citada: STJ, EREsp 1.213.143/RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, Primeira Seção, julgado em 02/12/2021; STF, RE 562.980, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 06/05/2009.

Dispõe o art. 100, do RICARF/2023:

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que

houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no caput não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.

Assim, considerando que o Tema Repetitivo do STJ nº 1247 ainda não transitou em julgado, é necessário o sobrestamento deste processo, nos termos do art. 100, do RICARF.

Conclusão

Do exposto, voto por sobrestar a apreciação do presente Recurso Voluntário, até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 1976618/RJ e 1995220/RJ, afetos ao Tema Repetitivo 1247 (STJ), nos termos do disposto no artigo 100, do RICARF/2023. Após, retornem-se os autos, para julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro