



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10820.002284/2004-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-000.915 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 13 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** EDITORA FOLHA DA REGIAO DE ARACATUBA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

RESSARCIMENTO. SAÍDA DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO SUJEITO A ALÍQUOTA ZERO DE IPI. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS.

Nos termos do art. 11 da Lei n. 9.779/99, é facultada a manutenção e a utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos decorrentes do IPI pago por insumos entrados a partir de 1º de janeiro de 1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, quando destinados à industrialização de produtos tributados pelo imposto, incluídos os isentos e os sujeitos à alíquota zero, bem como os imunes se a imunidade decorrer de exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que os autos retornem à DRF de origem, para que seja feita nova apuração considerando que os produtos da Recorrente estão sujeitos à alíquota zero do IPI e assim analisem o direito creditório, vencido o conselheiro Marcos Antônio Borges, que lhe negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Marcio Robson Costa e Müller Nonato Cavalcanti Silva

Fl. 2 do Acórdão n.º 3003-000.915 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10820.002284/2004-19

## Relatório

O relatório produzido pela DRJ Sintetiza os fatos com as seguintes palavras:

A Recorrente – EDITORA FOLHA DA REGIÃO DE ARAÇATUBA

LTDA. – propôs o Pedido de Restituição de Créditos de IPI consubstanciado no processo administrativo em apreço, para serem utilizados como pagamento de débitos declarados em pedido de compensação apresentado perante a Receita Federal do Brasil.

A restituição dos créditos baseia-se nas aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na produção de “Jornais e publicações periódicas, impressos, mesmo ilustrados ou contendo publicidade”, como definido no item 4902.10.00 da TIPI.

O pedido de restituição, que teve como fundamento o disposto no artigo 11 da Lei 9.779/99, foi indeferido pela fiscalização, ante o argumento de que os produtos, que a empresa produz e comercializa, são jornais classificados como NT (não tributado) na TIPI, o que a princípio, não geraria crédito.

Não concordando com os argumentos da fiscalização, a ora Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese, (i) a homologação tácita da compensação, (ii) que o jornal por ela produzido está sujeito à alíquota zero do IPI (item 4902.10.00 da tabela (TIPI)); (iii) a mudança de interpretação da matéria pela Receita Federal do Brasil, (iv) a possibilidade de creditamento, pela interpretação sistemática do ordenamento jurídico em vigor.

A Manifestação de Inconformidade, como se denota dos autos, contudo, foi julgada improcedente. Entendeu a fiscalização que, como o produto final da Recorrente é, supostamente, não tributado não lhe assiste o direito de crédito pleiteado. Assim restou ementada a decisão:

*RESSARCIMENTO. FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS (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 mercadorias não tributadas (N/T) pelo imposto.*

Irresignada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, repisando os argumentos lançados na sua Manifestação de Inconformidade. Alegou, ainda, nulidade do acórdão recorrida, tendo em vista a omissão com relação às alegações postas em sua Manifestação de Inconformidade. O recurso foi julgado com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. OCORRÊNCIA EM 5 ANOS. INEXISTÊNCIA.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. Provado nos autos que o Despacho Decisório denegatório do alegado direito creditório se deu no prazo, conclui-se, portanto, pela inexistência de homologação tácita.

RESSARCIMENTO. FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS (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 mercadorias não-tributadas (N/T) pelo imposto.

A contribuinte apresentou Embargos de Declaração requerendo que fosse sanadas as seguintes omissões: nulidade do v. acórdão por falta de motivação, intempestividade da homologação da compensação e aplicação do art. 146 do Código Tributário Nacional.

Os embargos foram rejeitados com a seguinte decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OMISSÃO, ERRO E CONTRADIÇÃO  
OCORRÊNCIA.

Não constatada a ocorrência de contradição, erro e omissão na decisão embargada, devem ser rejeitados os embargos de declaração, pois não há incorreções a serem sanadas.

Embargos Rejeitados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordaram os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração e manter a decisão original, nos termos deste voto.

Contudo, a recorrente ingressou com novos embargos declaratórios que foram julgados em sessão realizada em 25 de agosto de 2016, acórdão n.º. 3302-003.348, com a seguinte decisão:

Considerando o texto expresso no art. 65 do RICARF, que enumera os vícios que devem ser sanados através do acolhimento dos embargos de declaração, entendo que a situação dos autos é, sem dúvida, omissão no que concerne os argumentos sobre a *intempestividade da homologação da compensação* e também sobre a *aplicabilidade do art. 146 do Código Tributário Nacional*.

É, portanto, indiscutível o cabimento e necessário acolhimento dos presentes embargos, por ser o instrumento processual adequado para sanar a ausência da devida prestação jurisdicional.

Diante do exposto, voto por acolher os embargos de declaração para conferir-lhes efeitos infringentes, determinando a devolução dos autos à instância de origem para que lá seja conduzido julgamento válido sobre os argumentos defendidos pela embargante, especificamente sobre a homologação tácita e a aplicação do art. 146 do CTN.

Em novo julgamento realizado pela DRJ de Ribeirão Preto, em 31 de janeiro de 2018, acórdão n.º. 14-75.966, foi proferida a seguinte decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI  
Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). HOMOLOGAÇÃO  
TÁCITA. OCORRÊNCIA EM 5 ANOS. INEXISTÊNCIA.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. Provado nos autos que o Despacho Decisório denegatório

do alegado direito creditório se deu no prazo, conclui-se, portanto, pela inexistência de homologação tácita.

#### RESSARCIMENTO. FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS (NT).

O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei n.º 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 mercadorias não-tributadas (N/T) pelo imposto.

Insatisfeita a empresa contribuinte apresentou Recurso voluntário, alegando que: o julgamento da DRJ foi além do que deveria já que as matérias devolvidas para julgamento compreendiam apenas a) intempestividade da homologação da compensação e b) em relação à aplicabilidade do artigo 146 do Código Tributário Nacional e que sobre esse último ponto o acórdão de piso foi omissivo, cabendo a anulação do julgamento.

### Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

Trata de pedido de ressarcimento de créditos de IPI a serem compensados com outros tributos administrados pela união, que teve a DCOMP não homologada pelos motivos expostos no relatório acima detalhado.

O Recurso Voluntário, que ora se julga, tem como pedido, ou seja, matéria devolvida ao julgador, a anulação do acórdão por omissão, ou o julgamento das alegações sobre o artigo 146 do Código Tributário Nacional.

No que se refere aos argumentos recursais, especialmente quanto a intempestividade da homologação não cabe falar de omissão, porque o acórdão recorrido tratou de forma adequada acerca do assunto, vejamos:

A Manifestante alega, preliminarmente, a ocorrência de homologação tácita.

Vejamos o que diz o art. 74 da Lei n.º 9.430/96, com suas alterações:

*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 n.º 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. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

....

*§ 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.*

Verifica-se, portanto, que a autoridade fiscal tem 5 anos contados da data da transmissão da Declaração de Compensação para verificar o procedimento do contribuinte consubstanciado na referida declaração.

Em relação ao objeto da presente demanda, foram transmitidas duas Declarações de Compensação nas datas de 15/03/2005 e 15/04/2005, conforme fls. 92 e 96, respectivamente.

Como a ciência do Despacho Decisório de fls. 103/113 se deu em 16/12/2009, verifica-se que inexistente a alegada homologação tácita.

Dessa forma, não omissão do v. acórdão, bem como não houve a alegação intempestividade da homologação do pedido de compensação. Restando superada tal questão.

Prosseguindo, vamos analisar a alegação principal do recurso, que diz respeito a redação do artigo 146 do CTN, vejamos:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O referido artigo é contemplado pela recorrente porque ela alega ter ocorrido uma mudança de critério jurídico na interpretação dada aos casos de ressarcimento de IPI em empresas que industrializam jornais impressos com publicidade, pelo Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF N.º 5, de 17 de abril de 2006.

O despacho decisório consignou que:

Inicialmente, faz-se necessário esclarecer se em relação à industrialização deste produto, que goza de imunidade constitucional e encontra-se classificado na TIPI, sob o código 4902.10.00, como NT (não tributado), se aplicam as disposições do artigo 11, da Lei n.º 9.779, de 1910111999, com a regulamentação dada pelo artigo 4º da IN SRF n.º 33, de 04/0311999, que autorizam, na forma ali estabelecida, o aproveitamento do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, considerando que, de forma aparentemente contraditória, o mesmo ato normativo disciplinador, em seu artigo 2º 11, § 3º, determina o estorno dos créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

Para esclarecer o alcance da norma regulamentar, o Secretário da Receita Federal editou o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF n.º 5, de 17 de abril de 2006 (publicado no Diário Oficial da União de 18 de abril de 2006), assim redigido:

*"O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso 111 do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o que consta do processo n.º 10168.00085312006-96, declara:*

*Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 40 da Instrução Normativa SRF n.º 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.*

*Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei n.º 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 51 do Decreto-lei n.º 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF n.º 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:*

*I - com a notação WT" (não-tributados, a exemplo dos produtos naturais ou em bruto) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto n.º 4.542, de 26 de dezembro de 2002;*

*II - amparados por imunidade;*

*III - excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 50 do Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).*

*Parágrafo único. Excetuam-se do disposto no inciso II os produtos tributados na TIPI que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior."*

O ato interpretativo *in casu* veio clarear qualquer dúvida a respeito de ter a IN SRF n.º 33, de 1999, estabelecido nova possibilidade de aproveitamento do saldo credor do IPI, além das já admitidas no art. 11 da Lei n.º 9.779, de 1999, e no art. 50 do Decreto-lei n.º 491/69, declarando que inexistiu, e nunca existiu, direito ao aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos aplicados na produção de produtos imunes (*excetuados os tributados, mas amparados por imunidade em decorrência de exportação ao exterior*) e não-tributados.

Pelo disposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 5, de 17 de abril de 2006, o direito ao aproveitamento dos créditos de IPI referentes aos insumos adquiridos e empregados na industrialização de produtos imunes alcança unicamente os amparados por imunidade em decorrência de exportação para o exterior, sendo, assim, mantida a obrigatoriedade de estorno desses créditos quando empregados na industrialização de produtos imunes, os quais, por força das disposições constitucionais, restam identificados como NT na TIPI.

Quanto ao pedido de apreciação do argumento de alteração de critérios jurídicos, nos termos do artigo 146 do CTN, cabe analisarmos em qual regime o contribuinte se enquadra, se imune que é igual a não tributado (NT) ou alíquota zero que possui conceito diverso do anterior.

Embora a questão já tenha sido debatida anteriormente em diversas oportunidades, não houve a devida conclusão do assunto, bem como a continuidade dos critérios

a serem adotados nos julgamentos ocorridos após essa conclusão. Isso porque, quando falamos de empresa que se enquadra na tabela TIPI como alíquota zero, não caberia aqui ficar discutindo sobre alteração de critério jurídico, já que a alegada alteração foi aplicada aos casos de imunidade ou não tributação.

Seguindo nessa linha, cabe agora relatar sobre o fato da empresa recorrente adotar o critério de alíquota zero, visto que a empresa se declara estar enquadrada no código 49.02.10.00 da tabela TIPI, prevista no Decreto 4.542 de 2002:

CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
49.01	LIVROS, BROCHURAS E IMPRESSOS SEMELHANTES, MESMO EM FOLHAS SOLTAS	
4901.10.00	-Em folhas soltas, mesmo dobradas	NT
4901.9	-Outros	
4901.91.00	--Dicionários e enciclopédias, mesmo em fascículos	NT
4901.99.00	--Outros	NT
49.02	JORNAIS E PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS, IMPRESSOS, MESMO ILUSTRADOS OU CONTENDO PUBLICIDADE	
4902.10.00	-Que se publiquem pelo menos 4 vezes por semana	NT
	<b>Ex 01 - Com publicidade</b>	<b>0</b>

Conforme se verifica na tabela acima colacionada, jornais com publicidade são enquadrados no regime de alíquota zero.

Em sede de verificação fiscal a Recorrente esclarece sua situação, com declaração emitida nas fls 64, nos seguintes termos:

Os produtos fabricados por nossa empresa são somente jornais impressos com publicidade, cujo código de classificação é 49.02.10.00 .

Prosseguindo, nas fls 169, foi juntado pela recorrente o parecer Saort n.º 10820/52/2009, emitido nos autos do processo n.º 10820.001435/2004-11, no qual também se analisava o pedido de reconhecimento de créditos de IPI para a recorrente. Nesse parecer ficou consignada a seguinte informação:

Segundo as informações, escrituração fiscal e outros documentos apresentados, elabora e dá saída a produtos industrializados sujeitos à alíquota zero de IPI. o que faz com que acumule créditos do referido tributo por conta da aquisição dos insumos naqueles empregados. A Instrução Normativa - SRF n.º 600, de 28/12/2005. em seus artigos 16. §? 22, inciso II, e 42, inciso II, e 17. combinados com o artigo 26, possibilitam que o crédito relativo ao IPI possa ser compensado com débitos próprios. vencidos ou vincendos. relativos a quaisquer tributos ou contribuições sole a administração da SRF.

Sendo assim, se há mudança de critério, esta ocorreu justamente ao comparar os pareceres SAORT n.º 10820/1302/2009 e n.º 10820/52/2009, do contrário pode-se afirmar que a fiscalização concorda que a situação a ser adotado pela empresa recorrente é a alíquota zero.

Pois bem, superada a questão do enquadramento fiscal da recorrente, do qual como revisor em segunda instância estou convencido, partindo da premissa que a recorrente adota a alíquota zero, não cabe analisar a possibilidade de alteração de critério jurídico pelo Ato Declaratório Interpretativo n.º 05 de 2006, pois este aclara a situação das empresas inseridas no critério de imunidade (NT), vejamos:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria

MF n.º 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o que consta do processo n.º 10168.00085312006-96, declara:

Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF n.º 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.

Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei n.º 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei n.º 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF n.º 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:

I - com a notação "**NT**" (não-tributados, a exemplo dos produtos naturais ou em bruto) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 4.542, de 26 de dezembro de 2002;

II - amparados por **imunidade**;

III - excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5º do Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi).

Parágrafo único. Excetua-se do disposto no inciso II os produtos tributados na Tipi que estejam amparados pela **imunidade** em decorrência de exportação para o exterior.

Ora, conforme se verifica do trecho do Ato Declaratório colacionado acima, ele tem como finalidade aclarar o tratamento a ser dado aos casos de **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA** e **NÃO TRIBUTAÇÃO**. Logo, não se aplica aos casos de alíquota zero, devendo, portanto ser aplicado literalmente o que dispõe o artigo 11 da Lei n.º 9.779 de 1999, vejamos:

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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Apenas para que não reste dúvidas, repito que a análise aqui apresentada descarta a possibilidade de aplicação de alteração de critério jurídico, prevista no artigo 146 do Código Tributário Nacional<sup>1</sup>, porque não é caso dos autos a aplicação da norma que supostamente tenha alterado o critério a ser utilizado no julgamento da lide.

Desse modo, cabe afirmar que a empresa Recorrente deve ter o seu pedido de ressarcimento analisado a luz do que a norma estabelece para o regime de Alíquota Zero, que em muito difere de imunidade e não tributação. Assim, como aventado no voto vencido do acórdão de n.º 3801-001.706, que com toda vênua ao entendimento dos conselheiros que não acompanharam, entendo que descambou a questão para uma linha de entendimento equivocado.

E por essa razão, rejeito a preliminar de nulidade por omissão e no mérito, considerando o que dispõe o artigo 11 da Lei n.º 9.779 de 1999, entendo por dar provimento parcial ao recurso, para que os autos retornem à DRF, para que seja feita nova apuração

<sup>1</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

considerando que os produtos da Recorrente estão sujeitos à alíquota zero do IPI e assim analisem o direito creditório.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa