



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>Processo nº</b> | 10830.720863/2008-43   |
| <b>Recurso nº</b>  | Voluntário   |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>3302-008.176 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b> |
| <b>Sessão de</b>   | 17 de fevereiro de 2020  |
| <b>Recorrente</b>  | PETROBRÁS DISTRIBUIDORA SA   |
| <b>Interessado</b> | FAZENDA NACIONAL   |

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

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

#### Ementa:

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard (Suplente Convocada), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Corintho Oliveira Machado.

### **Relatório**

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

O contribuinte em epígrafe pediu o ressarcimento de R\$ 11.103,60, a título de saldo credor do IPI, com base na Lei nº 9779/99, a fim de ser utilizado na compensação dos débitos que declarou.

O pedido foi indeferido pela autoridade competente, em razão do estabelecimento ter promovido a saída, no período em questão, tão somente de produtos não tributados. Consequentemente, pela inexistência de direto creditório, as compensações não foram homologadas.

Tempestivamente, o interessado apresentou a sua manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que o art. 11 da lei nº 9779/99 permitiu o ressarcimento de insumos tributados pelo IPI e aplicados no processo de industrialização da empresa. Além disso, por serem seus produtos imunes, nos termos da CF/88, seu direito estaria

garantido no art. 1º, § 4º, da IN SRF n.º 33/99, bem como nas soluções de Consulta que juntou.

Encerrou solicitando o integral deferimento do pleito.

A 2<sup>a</sup> Turma da DRJ em Ribeirão Preto julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão n.º 14-26.297, de 07 de outubro de 2009, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual repisou os argumentos abordados na manifestação de inconformidade.

É o breve relatório.

## Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Analizando o mérito posto no recurso voluntário, fica evidente que a recorrente reproduziu todas as razões recursais da impugnação, não apresentou um único elemento novo no recurso voluntário, seja em sede do direito material ou do processual.

Como o recurso voluntário versa sobre os mesmos temas apresentados na manifestação de inconformidade, e por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, utilizei a ratio decidendi da DRJ como se minha fosse, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, do art. 2º, § 3º do Decreto n.º 9.830, de 10 de junho de 2019, e do art. 57, § 3º do RICARF, in verbis:

Inicialmente, vale recordar que a legislação do IPI sempre concedeu, na qualidade de créditos incentivados, o direito dos exportadores de **produtos tributados**, desonerados do imposto pela imunidade prevista no inciso IV, do parágrafo 3º do artigo 153 da CF/88, de se creditar do IPI pago na aquisição dos insumos empregados na fabricação dos produtos exportados e, no caso do montante de tais créditos excederem os débitos do imposto, possibilitar o ressarcimento de tal incentivo. Todavia, tal benefício jamais foi estendido aos demais casos de imunidade objetiva, que implicavam na imediata exclusão do produto do campo de incidência deste imposto, com a consequente classificação na TIPI como não tributados (NT).

De fato, a Lei n.º 4.502/1964 já trazia a distinção entre créditos básicos e incentivados, enquanto o primeiro decorria do princípio da não-cumulatividade e teria como pressuposto desonrar o consumidor final, o segundo buscava incentivar o particular a

investir em setores da economia ou regiões do país em troca dos chamados, genericamente, benefícios fiscais.

Nesse sentido, tem-se como cediço que o IPI é imposto sujeito ao princípio da não-cumulatividade, estabelecido pelo art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988 e exercido pelo crédito básico.

Também sobre a não-cumulatividade dispõe o artigo 49 do CTN (Lei n.º 5.172/1966), remetendo a regulamentação ao legislador ordinário, como segue:

*"Art. 49 - O imposto é não-cumulativo dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.*

*Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes."*

Em consonância com o artigo 49, do CTN, dispôs o artigo 81, do RIPI aprovado pelo Decreto n.º 87.981/1982:

*"Art. 81 - A não-cumulatividade é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste capítulo..."*

Esse artigo 81 integra o Capítulo VII do RIPI/82, que disciplina o sistema de crédito do imposto, inclusive sua utilização, conforme art. 103:

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

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

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

Com isso, evidencia-se a existência de toda uma legislação própria para o IPI, que cuida do tratamento a ser dispensado aos créditos desse tributo escriturados pelo contribuinte em seus livros fiscais, no que concerne à sua apuração, aproveitamento e utilização.

A exceção era o crédito incentivado que, regido por legislação específica, como a IN SRF n.º 125/89 ou a IN SRF n.º 21/97, permitia o aproveitamento, inclusive mediante ressarcimento em dinheiro, do IPI pago na aquisição de insumos empregados nas saídas não oneradas por este tributo, mormente no caso da imunidade relativa à exportação de produtos inseridos no campo de incidência do IPI.

Permitiu-se, então, que créditos excedentes desse imposto por insuficiência de débito (com exceção dos créditos relativos a insumos empregados na fabricação de produtos não tributados), acumulados em cada trimestre calendário, pudessem ser utilizados de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/1996, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal — SRF, vejamos o mandamento trazido no art. 11 da Lei n.º 9.779/1999:

*Ari. 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 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal — SRF, do Ministério da Fazenda.*

Com efeito, a Instrução Normativa SRF n.º 33, de 04 de março de 1999, dispõe o seguinte:

*Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagens (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:*

*§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).*

*Art. 4º - O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei n.º 9.779, de 1999, 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, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.*

A IN, acima referida, é a norma que regulamenta e possibilita a utilização e aproveitamento dos créditos, nos casos em que há excedente de créditos em relação aos débitos apurados em conta gráfica, num mesmo período de apuração do imposto. A IN, apenas estabeleceu a forma e as condições em que tais créditos poderão ser aproveitados, tudo de conformidade com o art. 11 da Lei n.º 9.779, de 1999, instituidora de uma nova sistemática jurídico-tributária, que possibilitou, a partir de sua edição, o resarcimento do crédito básico do IPI.

Em síntese, a inovação trazida pelo art. 11 da Lei n.º 9.779/99 não revogou o direito ao crédito, bem como ao resarcimento do saldo credor, no caso dos produtos tributados que gozem da imunidade constitucionalmente prevista nas exportações, isto não significando que a IN SRF n.º 33/99, bem como a de n.º 21/97, tenham permitido o crédito e o resarcimento do imposto pago na produção dos casos de imunidade objetiva, tais como: energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, que constam na TIPI como NT.

Quanto às Soluções de Consulta juntadas, observa-se que são ementas que reproduzem o texto da IN SRF n.º 33/99, sem fazer a distinção entre produtos NT e a imunidade concedida aos produtos tributados pelo IPI, porém agraciados pela imunidade na exportação.

Destarte, o RIPI/2002 consolida e ratifica o entendimento constante da IN/SRF n.º 33/99, complementado por decisões em processos de consulta proferidas pelas diversas SRRF, no sentido de que, a partir de 01/01/1999, os estabelecimentos industriais passaram a ter direito ao crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de todos os produtos imunes, isentos e tributados à alíquota zero, excetuando-se somente os produtos não-tributados.

Esta matéria que veda o aproveitamento dos créditos do IPI gerados na aquisição de insumos aplicados em produtos não-tributados, está sedimentada na esfera administrativa. Dentre tantas soluções de consulta, colhem-se as seguintes:

*Solução de Consulta n.º 53, de 01.04.2003, da SRRF 16a.RF — IPI "IPI APROVEITAMENTO DE CREDITOS. É vedado o aproveitamento de créditos de IPI referente a aquisições de MP, PI e ME, utilizados na industrialização de produtos não-tributados (NT), salvo disposição legal em contrário. É lícito o aproveitamento dos créditos de MP, PI e ME, recebidos a partir de 01/01/99 no estabelecimento industrial ou equiparado, e utilizados na industrialização de produtos imunes, isentos, ou tributados, inclusive à alíquota zero, desde que obedecidas as normas da legislação de regência, em especial a IN SRF n.º 33, de 1999, e o ADI SRF n.º 15, de 2002. O aproveitamento de créditos supracitados é lícito mesmo quando o ISSQN também incide sobre a operação, quando ocorre industrialização, por encomenda, de produtos imunes, em que as MP (mas não os PI e ME) forem remetidas à indústria pelo encomendante, e nos termos do RIPI/02, art. 165. É vedada a transferência dos créditos de IPI para outras empresas. É vedada a correção do crédito do IPI em questão. Dispositivos legais: Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11; RIPI/02, art. 164 c/c art. 195, art.*

165, e art. 193, 1, "a"; IN SRF n.º 33, de 1999, em especial o art. 4º; IN SRF n.º 210/2002, art. 30; ADI SRF n.º 15, de 2002 ".(gm)

*Solução de Consulta n.º 83, de 26.05.2003, da SRRF16a.RF— IPI "IPI APROVEITAMENTO DE CREDITOS.* É permitido o aproveitamento do saldo credor de IPI acumulado no final do trimestre-calendário, inclusive para resarcimento de IPI ou compensação com outros tributos administrados pela SRF, desde que atendidas as normas da legislação de regência, em especial a IN SRF n.º 33/1999, a IN SRF n.º 210/2002 e o ADI SRF n.º 15/2002. Caso opte pela compensação do saldo credor de IPI, ou de parte dele, com débitos referentes a tributos e contribuições administrados pela SRF, o consultante estará obrigado à apresentação da Declaração de Compensação prevista no art. 21, § 1º da IN SRF n.º 210/2002, cujo modelo se encontra no Anexo VI da referida instrução normativa. É vedado o aproveitamento de créditos de IPI referentes a aquisições de MP, PI e ME, aplicados na industrialização de produtos não tributados (NT), salvo disposição legal em contrário. É permitido o aproveitamento de créditos de IPI referentes a aquisições de MP, PI e ME, aplicados na industrialização de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, mesmo quando o ISSQN também incida sobre a operação. É permitido o aproveitamento dos créditos de IPI referentes aos PI e ME, adquiridos de estabelecimentos contribuintes de IPI e aplicados na industrialização de produtos imunes, mesmo quando as MP utilizadas forem fornecidas pelo adquirente desses produtos. É permitido o aproveitamento dos créditos de MP, PI e ME, recebidos a partir de 01/01/1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, e aplicados na industrialização de produtos imunes, isentos, ou tributados à alíquota zero. Dispositivos Legais: Lei n.º 9.779/1999, art. 11; RIPI/2002, art. 163, art. 164 c/c art. 195, art. 193, 1, "a"; IN SRF n.º 33/1999, em especial o art. 4º; IN SRF n.º 210/2002, em especial os arts. 14 e 21, § 1º ADI SRF n.º 15/2002 ".(gm)

*Solução de Consulta 415, de 19.12.2003, da SRRF17a.RF— IPI*

**"CRÉDITO DO IPI. MATÉRIA-PRIMA. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. PRODUTO ISENTO, IMUNE E ALIQUOTA ZERO.** É lícito o aproveitamento dos créditos de MP, PI e ME, recebidos a partir de 01/01/1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, e utilizados na industrialização de produtos imunes, isentos, ou tributados, inclusive à alíquota zero, **exceto na de produtos não-tributados (NT)**, desde que obedecidas as normas da legislação de regência. - **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Art. 11 da Lei n.º 9.779, de 1999 e IN SRF n.º 33, de 1999". (grifou-se)

Deve-se registrar ainda que é sólida a jurisprudência sobre o assunto, citando-se, entre outros, o Acórdão n.º 202-15269, publicado no DOU, de 20 de julho de 2004, do 2º Conselho de Contribuinte, como se vê abaixo:

*"IPI — CRÉDITOS BÁSICOS — RESSARCIMENTO - O princípio da não-cumulatividade aplica-se apenas aos produtos tributados incluídos no campo de incidência desse imposto. Não gozam direito a créditos de IPI as aquisições de insumos aplicados em produtos que correspondem à notação NT (Não Tributados) na tabela de incidência IPI. Recurso ao qual se nega provimento ".*

Assim, por inexistir direito creditório a ser aproveitado nas compensações declaradas, voto por se indeferir a solicitação.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho

Fl. 6 do Acórdão n.º 3302-008.176 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10830.720863/2008-43