



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10880.986308/2012-73  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.944 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de março de 2019  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI, INSUMO EMPREGADO NA FABRICAÇÃO DE PRODUTO IMUNE  
**Recorrente** SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CRÉDITO DE IPI. ART. 11 DA LEI N° 9.779/99. PRODUTO FINAL IMUNE OU NT. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Apenas os créditos do imposto relativos às aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que se destinem a emprego na industrialização de produtos tributados ou com alíquota zero e isentos, podem compor o saldo credor do IPI apurado em cada período pelo estabelecimento industrial e, por conseguinte, compor o saldo credor acumulado a cada trimestre-calendário destes estabelecimentos. Os produtos finais imunes são enquadráveis como "Não Tributados", o que atrai a incidência da Súmula CARF n° 20.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de IPI formulado pela recorrente, que restou indeferido pela unidade de origem, consoante Despacho Decisório carreado aos autos.

No Relatório de Ação Fiscal que serviu de fundamento à decisão, a autoridade fiscal expõe os motivos e fundamentos das glosas efetuadas, relatando, em síntese:

*- A fiscalizada comercializa água mineral, produto imune ao imposto devido ao art. 155, § 3º, da Constituição Federal, e classificada na TIPI pelo código 2201.10.00 ex. 01 – NT. No que toca ao aproveitamento dos créditos de IPI, a empresa justifica-se com o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999.*

*- O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 17 de abril de 2006, esclarece que não dá direito ao crédito a saída de produtos, do estabelecimento industrial, com classificação “NT” na TIPI. Apenas a imunidade em decorrência de exportação para o exterior é que propicia o aproveitamento dos créditos de insumos empregados nesses produtos.*

*- O art. 190, § 1º, RIPI/2002, dispõe que não devem ser escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, ou saídos com suspensão cujo estorno seja determinado por disposição legal.*

*- Em razão da impossibilidade de aproveitamento, foram glosados todos os créditos de insumos empregados nos produtos classificados como 2201.10.00 ex.01. As notas fiscais glosadas estão relacionadas no Anexo ao Relatório de Ação Fiscal*

*Com base nas glosas efetivadas, o despacho decisório foi emitido, indeferindo-se o pedido de ressarcimento e não se homologando a compensação vinculada ao pedido.*

Cientificada da decisão, a interessada manifestou a sua inconformidade, aduzindo as seguintes razões:

*- Primeiramente, em detalhada explanação, intenta comprovar que o produto industrializado pelo estabelecimento trata-se de produto amparado pela imunidade constitucional.*

*- Com citações doutrinárias, conclui que pouco importa se não há expressa menção à possibilidade de crédito na hipótese de imunidade. Se mesmo nos casos de isenção ou alíquota zero, há a manutenção do crédito, é evidente que, na hipótese da imunidade, originária em previsão da Constituição Federal, também haverá o direito ao crédito.*

*- A Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, reconheceu aos contribuintes do IPI, que industrializam 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. As determinações do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 2006, conflitam frontalmente com as interpretações até então adotadas pela própria Receita Federal.*

*- Há também uma grande incoerência no reconhecimento de crédito, nas hipóteses de alíquota zero ou isenção, com a negativa quando há saídas desoneradas pela regra da imunidade.*

*- O extinto Conselho de Contribuintes, atual CARF, em caso que tratou da mesma questão discutida nos presentes autos, confirmou a possibilidade do creditamento. Trazendo à colação decisões judiciais, observa que a jurisprudência se posiciona no mesmo sentido sobre o assunto.*

*Ao final requer seja julgada procedente a manifestação de inconformidade e que todos os avisos e intimações sejam dirigidos aos procuradores que a subscrevem.*

O colegiado *a quo* julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 14-055.748.

Em recurso voluntário, a empresa reitera os termos de sua manifestação de inconformidade, para, ao final, requerer o provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3301-005.937**, de 27 de março de 2019, proferido no julgamento do processo 10880.979374/2010-25, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcrevem-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão **3301-005.937**):

*"O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.*

O art. 11 da Lei nº 9.779/1999 dispõe:

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° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

*Do dispositivo legal transcrito, tem-se que o saldo credor do IPI acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos tributados e isentos ou tributados à alíquota zero, poderá ser utilizado nos termos da Lei.*

*Contudo, na regulamentação do art. 11, foi publicada a IN SRF n° 033/1999, para dispor sobre a apuração e utilização do crédito do IPI, cujos art. 2° e art. 4° prescrevem:*

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

(...)

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

(...)

**Art. 4°** O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei n° 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 1° de janeiro de 1999.

*Ressalte-se que a referida Instrução Normativa, em seu art. 4°, dispõe sobre benefício fiscal sem o correspondente suporte na Lei n° 9.779/99, uma vez que não se confundem os institutos – alíquota zero, isenção e imunidade.*

*Sobre esse aspecto, confira-se o voto do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, no acórdão n° 9303-006.516:*

A questão se complica, um pouco, em razão do contido no art. 4° da instrução normativa acima reproduzido, em que se altera a dicção da lei, prevendo-se, também, o aproveitamento do imposto relativamente a insumos aplicados em produtos imunes, podendo levar a entender

que o benefício se estenderia a todas as hipóteses constitucionais de imunidade.

Contudo, a leitura que se deve fazer do art. 4º da IN SRF nº 33/1999 não pode ser isolada de sua matriz legal (art. 11 da Lei nº 9.779/1999) e do ordenamento jurídico como um todo, pois às normas complementares das leis, como o são as instruções normativas, não é dado poder para criar incentivo fiscal, tarefa essa reservada à lei específica, conforme preceitua a própria Constituição Federal, no § 6º do art. 1.502.

A IN SRF nº 33/1999, ao incluir a expressão "imune" no rol das hipóteses passíveis de ressarcimento de crédito de IPI, requer uma interpretação no sentido de que se autoriza a manutenção do crédito do imposto mas somente em relação a produtos cuja exportação goza de imunidade tributária, produtos esses que, se comercializados no mercado interno, em regra, seriam tributados pelo IPI.

A instrução normativa não tem poder para estender, sem base legal, o benefício fiscal para os produtos NT e/ ou imunes, como o são os derivados de petróleo. Foi nesse sentido que se posicionou a SRF ao editar o ADI nº 5/2006:

Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº33, 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 nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 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 nº 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 nº4.544, 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.

*Apenas os créditos do imposto relativos às aquisições de matéria-prima, produto intermediário, e material de embalagem que se destinem a emprego na industrialização de produtos tributados ou com alíquota zero e isentos podem compor o saldo*

*credor do IPI apurado em cada período pelo estabelecimento industrial e, por conseguinte, compor o saldo credor acumulado a cada trimestre-calendário destes estabelecimentos.*

*Os produtos da Recorrente (água mineral) são imunes por força do art. 155, §3º da CF/88. Logo, são enquadráveis como "Não Tributados", o que atrai a incidência da Súmula CARF nº 20:*

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

*Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário."*

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Winderley Morais Pereira