



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

**Processo n°** 11080.005214/2002-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-002.101 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de outubro de 2013  
**Matéria** RESSARCIMENTO DO SALDO CREDOR DO IPI  
**Recorrente** RBS - ZERO HORA EDITORA JORNALÍSTICA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001

DECADÊNCIA DO DIREITO DE NÃO HOMOLOGAR A COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE DE AVALIAÇÃO DOS CRÉDITOS APURADOS RETROATIVAMENTE.

O direito da Fazenda Pública não homologar a compensação levada a efeito pelo contribuinte decaiu em 05 (cinco) anos contados da data da transmissão da Declaração de Compensação, nos termos do §5º, do art. 74, da Lei nº 9.430/96. Considerando que compensação declarada extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação, afigura-se lícito retroagir até a data da apuração do crédito utilizado na Declaração de Compensação, para averiguar de sua aptidão para extinção do crédito tributário.

APURAÇÃO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO CREDOR. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE PRODUTO IMUNE. REGRA GERAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera direito a crédito do IPI o valor do Imposto pago na aquisição de insumos aplicados na fabricação de produtos imunes, exceto nos casos em que a imunidade decorre da exportação do produto final.

DÉBITOS DECLARADOS. DCOMP NÃO HOMOLOGADA. COMINAÇÕES LEGAIS.

Os débitos tributários vencidos, objetos de Declaração de Compensação (Dcomp) não homologada, estão sujeitos às cominações legais, juros e multa moratórios, quando de suas liquidações.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto ao ressarcimento pleiteado, e, pelo voto de qualidade, em negar provimento, quanto à dispensa de penalidades e juros. Vencidos neste quesito, os conselheiros Bernardo Motta Moreira (Relator), Antônio Lisboa Cardoso e Helder Massaaki Kanamaru. Designando para redigir o voto vencedor, na parte vencida, o conselheiro José Adão Vitorino de Moraes.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

(assinado digitalmente)

Bernardo Motta Moreira - Relator.

(assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Helder Massaaki Kanamaru, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Márcio Canuto Real e Bernardo Motta Moreira.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, peço licença para adotar o relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

*“O estabelecimento acima identificado apresentou pedidos de ressarcimento do saldo credor do IPI, autorizado pelo art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, referentes ao período de 01/01/1999 a 31/12/2001, fls. 01, 21, 54, 105, 147, 186, 239, 280, 341, 389, 421 e 470, no valor total de R\$ 1.139.443,29, cumulados com declarações de compensação.*

*2. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre, pelo Despacho Decisório nº 150/2008, fls. 639/640, de 28 de abril de 2008, com suporte na Informação fiscal das fls. 575/578, não reconheceu o direito creditório pleiteado e não homologou as compensações vinculadas ao crédito pretendido, pelos motivos relatados a seguir:*

*2.1 Os únicos produtos que a empresa dá saída são os jornais Zero Hora, Diário de Santa Maria e Diário Gaúcho, que, de acordo com o art. 150, VI, d, da Constituição Federal, são produtos imunes à tributação, não revestindo, por isso, a condição de estabelecimento industrial, nos termos da legislação do IPI.*

2.2 O entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil é de que o disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de novembro de 1999, não se aplica aos produtos amparados por imunidade.

3. Dessa decisão o contribuinte foi cientificado em 09 de maio de 2008, conforme Aviso de Recebimento na fl. 643. Inconformado, apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade, fls. 644/662, firmada por procurador (Instrumento de Procuração na fl. 663) alegando, em síntese, o seguinte:

a) decadência do direito de rever o direito ao crédito;

b) direito ao crédito nas saídas de produtos imunes;

c) vinculação da Administração Pública aos atos normativos por ela expedidos: violação ao art. 11 da Lei nº 9.779/99 e, em especial, ao art. 4º da IN SRF nº 33, de 04 de março de 1999, uma vez que os produtos industrializados sujeitos à alíquota zero englobam os produtos imunes;

d) aplicação retroativa de ato infralegal, em violação aos artigos 106, I, e 144, ambos do Código Tributário Nacional.

3.1 Ao final, requer a reforma do despacho decisório e homologação das compensações efetuadas”.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001*

*RESSARCIMENTO DO SALDO CREDOR DO IPI.*

- O saldo credor de IPI, objeto de pedido de ressarcimento, não está sujeito a prazo estipulado em lei para verificação de sua legitimidade.

- São inadmitidos, na composição do saldo credor do IPI, os créditos decorrentes da aquisição de insumos empregados na fabricação de produtos imunes por outros fatores que não a exportação, bem como de produtos com a notação "NT" (não-tributados) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

- Ilegalidade. Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à ilegalidade dos atos normativos, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

- Aplicação dos atos normativos. O julgador deve observar o entendimento da SRF expresso em atos normativos.

*Solicitação Indeferida*

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a Recorrente apresenta recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual repisa argumentos contidos na Manifestação de Inconformidade.

Argui a decadência do crédito tributário aduzindo que *“passados mais de cinco anos do pedido de ressarcimento, decaiu o direito da administração de rever o crédito utilizado para compensar outros tributos. Plenamente aplicável o artigo 173 do Código Tributário Nacional, que impede a administração de constituir crédito tributário após o transcurso do prazo quinquenal. O prazo decadencial de 5 anos é aplicável para todos os elementos que envolvam a apuração do crédito tributário. Tratando-se de compensação, o prazo de cinco anos deve incidir tanto para o crédito da Fazenda como para o crédito do contribuinte utilizado”*.

No mérito, sustenta que os produtos de sua fabricação são produtos imunes e não produtos não tributados. Destaca a relevante distinção que há entre ambos. Que o direito ao crédito não surgiu com a Lei nº 9.779/99, mas do próprio princípio da não-cumulatividade, previsto na Constituição Federal. Que o direito ao crédito no caso de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero foi explicitado na Instrução Normativa SRF nº 33/99, mais tarde ilegalmente modificada pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 05, de 17 de abril de 2006.

Cita *“recente julgamento, ocorrido em 18 de junho de 2008 [no qual] o Min. Ricardo Lewandowski”* consideraria *“patente que o direito ao aproveitamento de créditos decorrentes de insumos tributados, no caso de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, não teria surgido apenas com a promulgação da Lei 9.779/99, já derivado diretamente do princípio da não-cumulatividade, previsto na CF/88 e em Cartas anteriores, sendo inadmissível que lei ordinária ou simples regulamento pudessem obstaculizá-lo. Ressaltou que a retroação dos efeitos da Lei 9.779/99 estaria implícita, porque esse diploma configuraria verdadeira “lei interpretativa”*.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Bernardo Motta Moreira

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

### 1. Preliminar de Decadência:

Preambularmente, enfrento a questão da decadência suscitada pelo interessado, que argumentou estar o direito da Fazenda Pública de não homologar as compensações por ele levadas a efeito, fulminado pela decadência.

Segundo a ótica do contribuinte, *“passados mais de cinco anos do pedido de ressarcimento, decaiu o direito da administração de rever o crédito utilizado para compensar outros tributos. Plenamente aplicável o artigo 173 do Código Tributário Nacional, que impede a administração de constituir crédito tributário após o transcurso do prazo quinquenal”*.

Todavia, nesse ponto, entendo que andou bem a instância *a quo*, motivo pelo qual não merece acolhida a alegação da Recorrente.

Com efeito, o art. 173 do Código Tributário Nacional, utilizado como fundamento da decadência arguída, trata do prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário, que não se aplica ao caso ora examinado, visto que o presente processo trata de pedido de ressarcimento de saldo credor do IPI, cumulado com declaração de compensação.

No caso em tela, o único prazo a que está sujeita a autoridade administrativa é aquele que diz respeito à homologação das compensações, que é de cinco anos contados da data da entrega da declaração de compensação, inexistindo prazo estipulado em lei para verificação da legitimidade do crédito pleiteado. Para a homologação das compensações declaradas deve-se verificar a legitimidade do crédito ofertado. Não se comprovando a existência desse crédito, as compensações não podem ser homologadas.

Cuida-se do exercício do comando contido no dispositivo do art. 74, da Lei 9.430/96, que regulamenta a compensação, sob condição resolutória de posterior verificação por parte da Autoridade competente.

Reza o mencionado dispositivo:

*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.*

*§ 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.*

*§ 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.*

Neste sentido, a compensação declarada pelo contribuinte possui condição resolutória de sua ulterior homologação, referindo-se tal análise, à extinção do crédito tributário “pago”, por meio do instituto extintivo da obrigação, que é a compensação. O dispositivo legal retro transcrito é expresso em estabelecer que o crédito tributário pago por meio de compensação é extinto, sob condição de posterior análise do Órgão Administrativo competente. Ou seja, a extinção do débito existente em nome do contribuinte (crédito da Fazenda Nacional) é que está sujeita à análise (condição resolutória) da Receita Federal do Brasil, e não, direta e objetivamente, o crédito nela utilizado. Evidentemente que para se avaliar se a “moeda de pagamento” era hábil para extinguir a obrigação, se deve analisar sua consistência, caso em que, para essa finalidade, poderá a autoridade proceder a essa análise.

Na mesma esteira, o §5º do artigo citado é objetivo ao regulamentar o prazo de 5 (cinco) anos, contados da transmissão da declaração de compensação para a sua homologação, determinando que é a homologação da compensação que possui tal prazo decadencial – e não o crédito tributário utilizado. Se assim o fosse, os contribuintes poderiam transmitir Declarações de Compensação (DCOMPs) à Receita Federal do Brasil às vésperas do vencimento do prazo de 5 (cinco) anos do período de geração do crédito, impedindo que o Órgão Administrativo tenha tempo hábil para uma resposta, que não a homologação tácita da declaração apresentada.

Portanto, no caso em concreto dessa alegação, entender de maneira diferente seria contrariar o preceito do §5º, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, o que é defeso a este órgão julgador, por inviável a via da arguição de inconstitucionalidade de Lei.

Assim, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência.

## **2. Impossibilidade de manutenção e ressarcimento de créditos de IPI adquiridos na entrada de insumos aplicados na industrialização de produtos imunes:**

No mérito, discute-se a possibilidade de aproveitamento de créditos na aquisição de insumos aplicados na fabricação de produtos imunes.

Trata-se de um assunto bastante controvertido, se não pela própria sistemática de apuração de tributos não-cumulativos e das tantas interpretações que comporta no tocante às conseqüências do aproveitamento de créditos quando a operação subsequente é desonerada do imposto, então pelas divergentes decisões encontrados na jurisprudência. A evolução dos julgados dos Tribunais Superiores, no entanto, caminha no sentido diverso da pretensão da Recorrente. É ver.

O Supremo Tribunal Federal, através de seu Plenário, já teve a oportunidade de se pronunciar sobre a temática dos insumos tributados seguidos de saída desonerada, como constante no resultado do julgamento do Recurso Extraordinário 475.551/PR, cuja ementa transcrevo:

*EMENTA: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO: INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero. 2. A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva. 3. Embora a isenção e a alíquota zero tenham*

*naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo. 4. O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa. 5. Com o advento do art. 11 da Lei n. 9.779/1999 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero. 6. Recurso extraordinário provido.*

*(RE 475551, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/05/2009, DJe-213 DIVULG 12-11-2009 PUBLIC 13-11-2009 EMENT VOL-02382-03 PP-00568 RTJ VOL-00218- PP-00486)*

De maneira elucidativa, a Corte Maior sintetiza a operacionalização do princípio da não-cumulatividade com atenção ao caso particular da saída de produto imune, conforme trecho abaixo extraído da ementa do Recurso Extraordinário 561.676/SC, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski:

*EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO. OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA. I - Na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade. II - Inexiste direito constitucional ao crédito de IPI decorrente da aquisição de energia elétrica empregada no processo de fabricação de produtos industrializados que são onerados pelo imposto em suas saídas. III - Agravo regimental improvido.*

*(RE 561676 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 01/06/2010, DJe-145 DIVULG 05-08-2010 PUBLIC 06-08-2010 EMENT VOL-02409-07 PP-01574 RT v. 99, n. 901, 2010, p. 144-145)*

Neste diapasão, o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento em sede de recurso repetitivo, decidiu, ao revés do entendimento da Recorrente, que a ficção jurídica prevista no art. 11, da Lei nº 9.779/99, não alcança situação reveladora de isenção do IPI que a antecedeu. Atente-se para o seguinte verbete:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO DO IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS*

*ISENTOS OU SUJEITOS AO REGIME DE ALÍQUOTA ZERO.  
LEI 9.779/99. NOVEL JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO  
TRIBUNAL FEDERAL.*

1. O direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não-cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurgiu apenas com a vigência da Lei 9.779/99, cujo artigo 11 estabeleceu que: "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 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda." 2. **"A ficção jurídica prevista no artigo 11, da Lei nº 9.779/99, não alcança situação reveladora de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI que a antecedeu"** (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: RE 562.980/SC, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Rel. p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-167 DIVULG 03.09.2009 PUBLIC 04.09.2009; e RE 460.785/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-171 DIVULG 10.09.2009 PUBLIC 11.09.2009).

3. In casu, cuida-se de estabelecimento industrial que pretende o reconhecimento de direito de aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matéria-prima, material de embalagem e insumos destinados à industrialização de produto sujeito à alíquota zero, apurados no período de janeiro de 1995 a dezembro de 1998, razão pela qual merece reforma o acórdão regional que deferiu o creditamento.

4. Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente provido, restando prejudicadas as pretensões recursais encartadas nas aduzidas violações dos artigos 166 e 170-A, do CTN. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 860369/PE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009).

Aprofundando-se na interpretação do artigo 11 da Lei 9.779/99 e examinando a matéria objeto da controvérsia em tela, com especial ênfase ao caráter restritivo do preceito legal (RESP 1.015.855/SP), o Superior Tribunal de Justiça decidiu no seguinte sentido, conforme ementa a seguir:

**"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO DE VALOR PAGO NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS, INSUMOS E MATERIAIS DE EMBALAGENS EMPREGADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE**

PRODUTOS ISENTOS, IMUNES, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PREVISÃO LEGAL QUE CONTEMPLA SOMENTE OS PRODUTOS FINAIS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. ART. 11 DA LEI 9.779/99. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ARTS. 150, I, CF/88 E 97 DO CTN. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN. ART. 49 DO CTN E ART. 153, IV, § 3º, DA CF/88. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. DL 20.910/32. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. INCIDÊNCIA.

1. A impetrante/recorrente, pessoa jurídica de direito privado, tem por objeto social a fabricação e comercialização de calçados e suas partes, peças e componentes, assim como de artigos de vestuário em geral e a prestação de serviços industriais nos dois ramos. Impetrou mandado de segurança com vistas ao aproveitamento (pedido de compensação com tributos de espécies distintas administrados pela Secretaria da Receita Federal, com atualização monetária e juros) do valor pago, a título de IPI, na aquisição de matérias-primas, insumos e materiais de embalagens utilizados na industrialização de produtos finais isentos, sujeitos à alíquota zero, não-tributados ou imunes.

2. O apelo não merece ser conhecido em relação à alegação de violação dos arts. 165, I, 168, I, 156, VII, e 150, §§ 1º e 2º, do CTN, pois não estão prequestionados, não tendo sido debatidos nem recebido juízo decisório pelo Tribunal a quo, situação que atrai a incidência da Súmula 282/STF.

3. O aresto recorrido entendeu que não se extrai da hipótese legal (art. 11 da Lei 9.779/99) o direito ao creditamento quando o produto final for imune ou não-tributado, mas apenas quando isento ou tributado à alíquota zero. Ao final, concluiu pelo não-provimento da apelação da contribuinte.

4. O art. 11 da Lei 9.779/99 prevê duas hipóteses para o creditamento do IPI: quando o produto final for isento ou tributado à alíquota zero. Os casos de não-tributação e imunidade estão fora do alcance da norma, sendo vedada a sua interpretação extensiva.

5. O princípio da legalidade, insculpido no texto constitucional, exalta que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II). No campo tributário significa que nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem que o seja por lei (art. 150, I, CF/88 e 97 do CTN). É o princípio da legalidade estrita. Igual pensamento pode ser atribuído a benefício concedido ao contribuinte, como no presente caso. Não estando inscrito na regra beneficiadora que na saída dos produtos não-tributados ou imunes podem ser aproveitados os créditos de IPI recolhidos na etapa antecessora, não se reconhece o direito do contribuinte nesse

**aspecto, sob pena de ser atribuída eficácia extensiva ao comando legal.**

6. O direito tributário, dado o seu caráter excepcional, porque consiste em ingerência no patrimônio do contribuinte, não pode ter seu campo de aplicação estendido, pois todo o processo de interpretação e integração da norma tem seus limites fixados pela legalidade.

7. A interpretação extensiva não pode ser empregada porquanto destina-se a permitir a aplicação de uma norma a circunstâncias, fatos e situações que não estão previstos, por entender que a lei teria dito menos do que gostaria. A hipótese dos autos, quanto à pretensão relativa ao aproveitamento de créditos de IPI em relação a produtos finais não-tributados ou imunes, está fora do alcance expresso da lei regeadora, não se podendo concluir que o legislador a tenha querido contemplar.

8. A questão relativa à ofensa ao art. 49 do CTN, referente ao direito de aproveitamento integral dos créditos de IPI, conforme defendido pela empresa, não fica dissociada do exame do princípio da não-cumulatividade (art. 153, IV, § 3º da CF/88), impedindo o seu exame nesta via excepcional.

9. Considerando o pedido do mandamus e o teor do art. 11 da Lei 9.779/99, tem-se a possibilidade de se reconhecer o direito da contribuinte ao aproveitamento de créditos de IPI gerados a partir da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. Observando-se a data da impetração (08/01/2004) e a prescrição quinquenal (aplicação do Decreto 20.910/32), poderão ser aproveitados os créditos adquiridos desde a data de 08/01/1999.

10. Os posicionamentos do STJ e do STF alinham-se no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI. É reconhecida somente quando o aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco, o que se verifica no caso dos autos. Deve ser determinada, portanto, a incidência da Taxa Selic, que engloba atualização monetária e juros, sobre os créditos da recorrente que não puderam ser aproveitados oportunamente.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para reconhecer, tão-somente, o direito da contribuinte à utilização dos créditos de IPI adquiridos entre 08/01/1999 e 08/01/2004 em razão da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero.

(REsp 1015855/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/04/2008, DJe 30/04/2008)

Se não bastasse os entendimentos do STF e do STJ sobre o assunto, esta Terceira Seção de Julgamento do CARF já se pronunciou sobre o tema, em relação à própria Recorrente, na seguinte oportunidade:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003*

*APURAÇÃO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO CREDOR. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE PRODUTO IMUNE. REGRA GERAL. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não gera direito a crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI o valor do Imposto pago na aquisição de insumos aplicados na fabricação de produtos imunes, exceto nos casos em que a imunidade decorre da exportação do produto final.*

*ATOS NORMATIVOS. OBEDIÊNCIA. PENALIDADES E JUROS DE MORA. EXCLUSÃO.*

*A observância dos atos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*(Processo 11080.901897/2006-68, Acórdão 3102-001.133 – 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Rel. Conselheiro Ricardo Paulo Rosa).*

Em seu voto, o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa arremata a questão:

*“Se não é da índole do método de apuração baseado no princípio da não-cumulatividade a autorização para o aproveitamento de créditos na aquisição de insumos utilizados para produtos isentos ou tributados com a alíquota zero, por certo também não o é nos casos de fabricação de produtos imunes ou não-tributados, de tal sorte que o aproveitamento do créditos nestas circunstâncias depende de expressa previsão legal.*

*No mesmo diapasão, encontra-se a orientação consignada em súmula editada no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

*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.*

*Todo exposto, salvo melhor juízo, afasta qualquer possibilidade de que se acolha o entendimento de que o aproveitamento de créditos em situações como a de que aqui tratamos seja um procedimento inerente à mecânica da não-cumulatividade.*

*Em lugar disso, necessário admitir que ele decorre de Lei e dela depende.*

*Neste sentido, identifica-se no comando legal contido na Lei 9.779/99 autorização para o aproveitamento de crédito apenas em dois casos: nos de fabricação de produtos isentos e nos de fabricação de produtos tributados à alíquota zero.*

[...]

*Não havendo, como se disse, considerações complementares capazes de elucidar a distinção anunciada, o argumento trazido pela própria recorrente, no sentido de que a matéria-prima utilizada na fabricação de produtos não-tributados jamais pode ser aproveitada como crédito de IPI, ao contrário da matéria-prima dos produtos imunes, que se enquadra na hipótese prevista no art. 11 da Lei nº 9.779/99, termina por corroborar (embora não fosse essa a sua intenção) o entendimento de que a autorização para apropriação do crédito na escrita, em tais circunstâncias, está restrita àquilo expressamente determinado na Lei permissiva, a Lei 9.779/99”.*

Assim, e com base nas decisões acima colacionadas, mantenho a decisão da DRJ, negando o pedido de ressarcimento de IPI baseado nos créditos de insumos tributados aplicados na industrialização dos produtos imunes fabricados pela Recorrente.

### **3. Exclusão de Penalidades e Juros:**

Esse ponto refere-se à eventual exclusão das penalidades, com base no art. 100, inc. I e III e parágrafo único, do CTN, uma vez que a Recorrente fez o seu pleito segundo o entendimento constante na Instrução Normativa nº 33/99, não se sustentando, segundo alega, a retroatividade do Ato Declaratório Interpretativo nº 05/06. É importante atentarmos para as disposições infra-legais trazidas ao mundo jurídico pelas deliberações emanadas da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A Instrução Normativa nº 33/99, ao tratar dos produtos passíveis de aproveitamento do crédito, referiu-se expressamente àqueles identificados como imunes. Observe-se:

*Do direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI – Art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999*

*Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 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.*

*Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.*

§ 1º Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.

§ 2º O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrente da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.

§ 3º O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo.

Mais tarde, o Ato Declaratório Interpretativo nº 05/06, com o fito de interpretar a Instrução Normativa nº 33/99, assim esclareceu:

*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 nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o que consta do processo nº 10168.000853/2006-96, declara:*

*Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 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 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. 40 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 nº 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.*

A Recorrente recorre a estas disposições em sua defesa, conforme excertos do recurso voluntário apresentado a este colegiado, a seguir transcritos.

*Ocorre que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 05, de 17 de abril de 2006, proibiu, em seu art. 2º, II, o creditamento do*

*IPI envolvendo insumos empregados na industrialização de produtos imunes.*

*2.3.11 Não é possível que um ato supostamente interpretativo afaste expressa previsão legal e de fontes complementares das leis. A administração tributária está vinculada aos instrumentos normativos que produz, devendo atender à IN SRF nº 33/99, a qual foi exarada com a finalidade de regulamentar o art. 11 da Lei nº 9.779/99.*

*(...)*

*2.3.13 O ADI nº 05/06 claramente não possui natureza interpretativa, pois modifica a legislação ao afastar o direito à manutenção do crédito de IPI aos produtos imunes.*

*2.3.14 Não havendo dúvidas quanto às disposições da Lei nº 9.779/99 e da IN SRF nº 33/99, não há falar em interpretação, pois o ADI nº 05/06 não pode "interpretar" inovando algo que está claríssimo nos referidos diplomas.*

*2.3.15 Logo, sequer há espaço para a edição de um ato normativo cuja finalidade é exclusivamente interpretativa. Viola o senso comum afirmar que a expressão "inclusive imunes" prevista no art. 4º da IN SRF nº 33/99 deve ser esclarecida por possuir sentido ambíguo. Assim sendo, se a única função do ADI é esclarecer a legislação, e isso sequer poderia ser feito, o ADI não é interpretativo e, conseqüentemente, não produz efeito algum porque sua função não lhe permite inovar a legislação permanecendo os efeitos da IN SRF nº 33/99.*

*2.3.16 Afastada a natureza interpretativa, o referido ato não é aplicável ao caso dos autos, porquanto, conforme previsão do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.*

*2.3.17 Segundo o princípio da legalidade, somente a lei pode instituir ou majorar tributos. Ao implicar em majoração de tributo, o ADI SRF nº 05/06 possui natureza modificativa, violando o art. 97 do Código Tributário Nacional, uma vez que isso somente poderia ser feito por meio de lei que alterasse a redação do art. 11 da Lei nº 9.799/99.*

*(...)*

Primeiramente, é imperioso que se reconheça a exata finalidade para a qual a Instrução Normativa SRF nº 33/99 foi editada. Tal como claramente disposto no mesmo artigo 4º da IN, onde são mencionados os produtos imunes, o comando infra-legal ali presente destina-se a regulamentar o “direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI”.

Foi no intento de regulamentar a apuração do Imposto, que terminou por acrescentar na relação de produtos nos quais as MP, PI e ME adquiridos seriam empregados, os

produtos imunes, que não estavam especificados no artigo 11 da Lei a que se propunha regulamentar.

A esse respeito, mister que se reconheça a incompetência da Administração para legislar sobre os critérios de apuração da base de cálculo dos tributos, nos termos do artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Em consequência, o comando contido no artigo 4º da Instrução Normativa nº 33/99 transborda sua competência ao incluir dentre os produtos que ensejam a manutenção do crédito decorrente da aquisição de insumos, aqueles classificados como produtos imunes, na medida em que estes não estavam contemplados na Lei 9.779/99, restando a consequência do ali disposto, a meu ver, limitada àquela prevista no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

Por força do comando legal acima transcrito, entendo que a Administração está impedida de cobrar da Recorrente qualquer tipo de penalidade, assim como de proceder à correção do valor ou à exigência de juros em relação a eventual saldo devedor apurado. De resto, no que concerne ao Ato Declaratório Interpretativo nº 05/06, parece-me que a intenção da Administração foi, de fato, no sentido de esclarecer a razão para a inclusão de produtos imunes no texto da Instrução Normativa nº 33/99.

A inclusão que, *a priori*, parece ser completamente desarrazoada, encontra provável justificativa na intenção de preservar às empresas exportadoras o direito à manutenção dos créditos na aquisição de insumos destinados à fabricação de produtos imunes.

É que a imunidade concedida aos produtos exportados não se confunde com a imunidade objetiva, identificada com o produto em si. A manutenção dos créditos na aquisição de insumos empregados em produtos exportados constitui-se em verdadeiro incentivo à exportação, não cabendo qualquer tipo de ilação quanto à pertinência do lançamento credor.

Ao intentar resguardar tal direito, a IN 33/99 terminou por provocar certa confusão, cujos efeitos tentou-se aplacar com a edição do ADI 05/06. Esse, contudo, seja ou

não reconhecido como de caráter interpretativo ou não, não tem o efeito de afastar o disposto no artigo 100 do CTN, acima transcrito.

Por todo o exposto, VOTO POR DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso apresentado pela recorrente, para excluir a incidência de juros sobre o saldo devedor não extinto com o crédito do contribuinte não reconhecido no presente processo.

(assinado digitalmente)

Bernardo Motta Moreira

Relator

### Voto Vencedor

Discordo do Ilustre Relator apenas quanto à dispensa das cominações legais, juros e multa moratórios, sobre os débitos tributários, objetos da Dcomp em discussão, cuja compensação não foi homologada.

A exigência de juros e multa moratórios sobre débitos tributários liquidados (pagos) a destempo está prevista na Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que assim dispõe:

*“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”*

Especificamente, em relação aos juros de mora, o Código Tributário Nacional (CTN) prevê sua incidência, independentemente de quaisquer motivos que levaram à mora, assim dispondo:

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”* (grifo não-original)

Em relação à multa de mora, ao contrário do Ilustre Relator, entendo que, no presente caso, não se aplica o art. 100, incisos I e III e parágrafo único do CTN, para excluí-la.

A citada IN SRF nº 33, de 1999, se aplica somente a contribuintes do IPI, industriais e/ou equiparados a industriais, conforme se verifica do conteúdo do seu art. 4º, a seguir:

*“Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 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.”* (destaque não original)

Também, o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, é dirigido para aos contribuintes do IPI, assim dispondo:

*“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 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.”*

O dispositivo fala em créditos escriturados e saldos credores trimestrais apurados no Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) obrigatório para os contribuintes do IPI.

A recorrente, para efeitos da legislação do IPI, não é industrial nem equiparada a industrial e, portanto não é contribuinte deste imposto, não escritura o RAIPI nem faz jus a créditos incidentes como custos nas aquisições de bens utilizados em sua atividade econômica.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes – Relator Designado.