



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

**Processo n°** 13804.005222/2004-47  
**Recurso n°** 866.987 Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-00.611 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 7 de julho de 2011  
**Matéria** Ressarcimento II/IPI  
**Recorrente** Embu S.A. Engenharia e Comércio  
**Recorrida** Fazenda Nacional

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

Período de apuração: 01/10/2003 a 30/06/2004

IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL IMUNE. CREDITAMENTO DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE. RESSARCIMENTO NÃO ADMITIDO.

O artigo 11 da Lei n° 9.779/99 faculta à empresa o ressarcimento do saldo credor do IPI decorrente da 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. Tal incentivo fiscal não engloba, no entanto, a aquisição de insumos para a industrialização de produtos não-tributados, mesmo se tais mercadorias forem destinadas para a exportação. Neste caso, ou seja, de industrialização de mercadorias destinadas à exportação, operação que goza da imunidade prevista no artigo 153, § 3º, da Constituição Federal, o incentivo do creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, não incluindo os produtos não-tributados, dentre os quais aqueles abrangidos pela imunidade objetiva. Não havendo crédito na operação, portanto, não há que se falar em ressarcimento.

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Os créditos do IPI objeto de pedido de ressarcimento tem natureza jurídica distinta dos créditos objeto de repetição de indébito tributário, onde a lei autoriza a atualização monetária pela aplicação da taxa Selic, não incidente sobre o saldo credor do IPI, por absoluta falta de previsão legal.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator

EDITADO EM: 13/07/2011

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, José Fernandes do Nascimento, Solon Sehn e Tatiana Midori Migiyama.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ Ribeirão Preto (fls. 467/472), a qual, por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação contida na manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra o despacho decisório de fls. 419/422, que não reconheceu o pleiteado direito creditório relativamente ao IPI, nos termos do relatório da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

*A interessada protocolizou, em 30/08/2004, pedidos de ressarcimento (fls. 01/03) de créditos de IPI na aquisição de insumos empregados na industrialização de pedra-britada ou outros minerais por ele produzidos, no montante de R\$ 115.561,31, relativamente ao 4º trimestre-calendário de 2003 e aos 1º e 2º trimestres-calendário de 2004, com fulcro na Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 11, c/c a Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999.*

*O Despacho Decisório de fls. 419/422 (Parecer Seort nº 13884.576/2007 da Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José dos Campos) considerou os pedidos de ressarcimento como não formulados e todas as compensações efetuadas como não declaradas, pois, primeiro deixou de transmitir os pedidos eletronicamente, através do programa PER/DCOMP 1.4, à época dos pedidos, individualizadamente por trimestre e segundo, transmitiu Declarações de Compensações compensando débitos, baseadas no presente processo, incorretamente protocolizado.*

*Decidiu-se também que, nos termos do art. 31, caput c/c art. 48 da Instrução Normativa SRF nº 600 de 28 de dezembro de 2005 e alterações, não cabe interposição de manifestação de inconformidade dirigida à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, nem suspensão dos débitos compensados.*

*Regularmente cientificada, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 427/437, dirigida ao Delegado da Receita Federal de São José dos Campos, alegando em síntese que:*

*1. As razões de indeferimento não poderiam prevalecer, já que a via escolhida para os pedidos, em papel, seria pelo fato do programa*

*PER/DCOMP não aceitar a correção monetária dos valores a serem ressarcidos, pela taxa SELIC, incluídos no ressarcimento;*

*2. Os dispositivos constantes da IN SRF 210/2002 (art. 14 e 44), IN SRF 432/2004 (art. 2º e 3º) e IN SRF 323/2003 (art. 3º), retratam que pode o contribuinte utilizar-se do formulário – Pedido de Restituição, em razão da impossibilidade da elaboração do mesmo a partir do programa PER/DCOMP.*

*3. As declarações de compensações apresentadas teriam sido feitas com base na ordem administrativa então vigente, com base no art. 21 e seguintes da IN SRF 210/2002;*

*4. As compensações efetuadas totalizaram o valor de R\$ 115.561,31. Logo inexistem compensações feitas a maior relativamente ao crédito objeto da compensação como afirma a autoridade administrativa;*

*5. O código “NT” da TIPI relativamente a produtos minerais (especificadamente à pedra britada produzida pela requerente) refere-se a produtos imunes, e, portanto, gerando crédito as aquisições de MP, PI e ME aplicados na industrialização dos produtos da requerente, crédito de IPI;*

*6. Por ser o ressarcimento, espécie do gênero restituição, os créditos objeto do pedido de ressarcimento em epígrafe, deverão ser corrigidos pela taxa SELIC, na forma prevista legalmente e como vem decidindo o Conselho de Contribuintes;*

*7. Em razão das argumentações carreadas na presente manifestação de inconformidade, a decisão da autoridade administrativa merece reforma, deferindo o pedido de ressarcimento e homologando todas as declarações de compensação atreladas a este pedido, ou, caso este não seja o entendimento, seja determinada a remessa dos autos à autoridade administrativa de origem para que seja apreciado o mérito do pedido de ressarcimento e do direito creditório da requerente relativamente ao IPI;*

*8. Ao final, requer que os débitos objetos de compensação com os créditos pleiteados sejam suspensos, a teor do art. 151, III, do CTN.*

*O Parecer Seort nº 13884.716/2007 de fls. 440/445, da DRF/São José dos Campos, recebeu a manifestação de inconformidade impetrada como pedido de revisão de ofício, e apesar das contra-argumentações apresentadas, considerou irretocável o Parecer Seort nº 13884.576/2007 mantendo como não formulado o pedido de ressarcimento e não declaradas as compensações a esse vinculadas.*

*Não concordando com os procedimentos adotados, a requerente ingressou com o mandado de segurança sob o nº 2007.61.03.008870-3, com trâmite perante a 3ª Vara da Seção Judiciária de São José dos Campos. A juíza deferiu pedido de liminar (fls. 452/457) objeto da ação judicial, no sentido de que a manifestação de inconformidade deve seguir ao rito processual do Decreto 70.235/72, concluído a decisão conforme transcrição abaixo:*

**“Diante dos expostos, defiro o pedido de liminar para suspender a exigibilidade dos créditos tributários consubstanciados nos processos administrativos nº 13804.005222/2004-47 e nº 19679.007681/2004-24 e, em consequência, determinar à autoridade impetrada que receba os aludidos recursos e prossiga na discussão administrativa. Oficie-se.”**

*Conseqüentemente, o presente processo foi encaminhado a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento para julgamento.*

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, tendo referida instância, exarado entendimento segundo o qual o direito a ressarcimento a que se refere o artigo 11 da Lei nº 9.779/99 não alcança os casos em que os insumos adquiridos são utilizados na industrialização de produtos não-tributados. Assim, diante da inexistência de créditos em favor da empresa, indeferiu-se a compensação que esta intentava concretizar.

Ressaltou, ainda, a instância recorrida, que os pedidos de ressarcimento estavam sujeitos às regras impostas pela Receita Federal, a qual, à época, exigia a apresentação via eletrônica por meio do programa PER/DCOMP, não podendo a interessada, a seu talante, resolver formalizar tais pedidos em formulário “papel”. Diante disso, a DRJ Ribeirão Preto manteve a não consideração dos pedidos de ressarcimento feitos em formulário “papel”.

Cientificada da referida decisão em 02/03/2010 (fls. 473-v), a interessada, em 18/03/2010 (fls. 476), apresentou o recurso voluntário de fls. 476/497, onde se insurge contra a decisão recorrida com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, destacando, dentre outras aspectos já ressaltados na instância *a quo*, o seguinte:

- a) que apresentou o pedido via papel pelo fato de a PER/DCOMP não contemplar a correção dos créditos pela taxa SELIC, e que referido ato encontraria respaldo no § 2º do artigo 14 da IN SRF nº 210/2002 c/c artigo 3º da IN SRF nº 323/2003;
- b) que o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17/04/2006, não poderia ter sido utilizado como fundamentação para o não reconhecimento dos créditos pleiteados, sob pena de violação do direito adquirido, do princípio da irretroatividade das leis e da segurança jurídica;
- c) que seu processo industrial se destina à produção de “*Pedra Britada*”, produto mineral, portanto, imune do IPI;
- d) que a IN SRF nº 33/99, ao regulamentar o artigo 11 da Lei nº 9.779/99, teria conferido o direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI decorrente de aquisições aplicadas em produtos imunes; e,
- e) que o artigo 35, § 4º, da Lei nº 9.250/95, asseguraria à recorrente o direito à correção dos créditos pela taxa SELIC.

Diante do exposto, requer seja dado provimento ao seu recurso, com o consequente reconhecimento do crédito pleiteado devidamente corrigido pela taxa SELIC, homologando-se, por fim, as compensações atreladas ao presente processo administrativo.

**É o relatório.**

## **Voto**

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

### **Admissibilidade do recurso**

Conforme relatado, a ciência da decisão recorrida se deu em 02/03/2010 (fls. 473-v). Por sua vez, o recurso voluntário foi apresentado em 18/03/2010 (fls. 476), tempestivamente, portanto.

Ademais, nos termos do instrumento de mandato de fls. 498, vê-se que o signatário da petição de recurso voluntário detém legitimidade para representar a empresa perante este foro.

Portanto, e considerando, ainda, a competência material para o julgamento do feito, conheço do recurso posto que atendidos os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

## **Do mérito**

### **Da amplitude do direito a ressarcimento do saldo credor do IPI objeto do artigo 11 da Lei nº 9.779/99**

Conforme relatado, vê-se que a questão envolve discussão sobre a existência ou não de direito ao ressarcimento do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, aplicados na industrialização de produto imune, no caso, a pedra britada.

Sobre a condição de imunidade tributária do produto industrializado pela empresa não há dúvidas. Passemos, pois, ao exame das questões de direito pertinentes.

Até o advento da Lei nº 9.779, de 19/01/99 (antiga MP nº 1.788/98), as hipóteses de ressarcimento relacionadas ao IPI abrangiam apenas o aproveitamento dos créditos presumidos do referido imposto a título de ressarcimento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, instituídos pela Lei nº 9.363/96, assim como aqueles decorrentes de estímulos fiscais inerentes ao tributo em questão, além da dedução do IPI devido pela saída de produtos tributados.

No entanto, com a publicação da Lei nº 9.779/99, as hipóteses de utilização dos créditos do IPI passaram a ser bem mais abrangentes, admitindo-se, desde então, o aproveitamento dos saldos credores do imposto nas entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos, inclusive isentos ou tributados à alíquota zero, conforme redação de seu artigo 11, abaixo reproduzido:

*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 ressarcimento em tela foi objeto da Instrução Normativa SRF nº 33, 04/03/1999, cujo artigo 4º, segundo alega a suplicante, teria estendido o âmbito de gozo do ressarcimento objeto do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, além do IPI incidente sobre os insumos

aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, também à industrialização de mercadorias imunes.

Essa celeuma já foi objeto de inúmeras decisões deste Conselho, tendo sido enfrentada, por exemplo, pelo i. conselheiro Antonio Bezerra Neto quando do julgamento do processo nº 10875.005079/2002-08 (acórdão nº 203-11205, proferido em 22/08/2006), cujas razões de decidir adoto também para o caso presente, dada a identidade da matéria ali tratada com a ora em discussão:

INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS  
NÃO TRIBUTADOS (IMUNIDADE OBJETIVA)

*A recorrente alega, em síntese, que seu direito foi literalmente garantido, tanto pelo art. 4º da In SRF nº 33/99, quanto pelo art. 3º-I, da IN SRF nº 21/97, bem como pelo acórdão do Conselho de Contribuintes citado, que deixariam clara a diferença entre produtos "NT" e imunes, como é o caso dos livros e periódicos, sendo cediço que a administração deve observar os princípios constitucionais, principalmente o da legalidade.*

*Com efeito, a Instrução Normativa SRF nº 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 embalagem (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 estabelecidos 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.

*É verdade que a indigitada IN faz referência também a inclusão dos créditos aplicados em produtos imunes.*

*Porém, o mandamento trazido no art. 11 da Lei nº 9.779/1999 não contemplou essa possibilidade:*

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.

*A leitura que se deve fazer do art. 4º da IN SRF nº 33/99 não pode ser isolada de sua matriz legal (art. 11 da Lei nº 9.779/99) e do ordenamento como um todo, ou seja, uma interpretação sistemática, no caso, se faz mister, esclarecendo ou dissolvendo possível antinomia existente no ordenamento jurídico. Na verdade, como se sabe, esse novo regramento, longe de dar maior concretude ao princípio da não-cumulatividade, apenas inovou na ampliação das hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, perdendo o sentido a distinção anteriormente existente entre créditos básicos e créditos*

*incentivados, uma vez que foi concedida autorização para se utilizar de quaisquer desses créditos quando provenientes da aquisição tributada de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e aplicados na industrialização apenas, sublinhe-se: de produtos tributados, isentos ou tributados à alíquota zero e é claro, das situações existentes anteriormente enquadradas como incentivos fiscais, como é o caso dos créditos oriundos de insumos aplicados em produtos que gozem da imunidade constitucionalmente prevista nas exportações.*

*Dessa forma, fica clara qual foi a intenção da IN nº 33/99 ao incluir a expressão "imune" na redação original fornecida pela indigitada Lei: apenas explicitar que não havia sido revogado o direito ao crédito para os casos dos produtos tributados que gozem de imunidade constitucionalmente prevista nas exportações e não estender, sem base legal, para os casos de produtos NT que por acaso gozem 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.*

*Uma vez ultrapassado essa prejudicial de mérito, ficando demonstrado que o caso que se cuida trata-se na verdade de supostos créditos oriundos de insumos aplicados em produtos NT e não produtos com imunidade relativa às exportações, enfrentemos então a vedação relativa a essa situação específica.*

#### INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS

*A princípio esclareça-se que há um dado extremamente importante a respeito dessa matéria: a legislação expressa e literalmente veda a utilização dos créditos na hipótese em questão, comandando a anulação do crédito mediante estorno na escrita fiscal, conforme dispositivos que abaixo se transcrevem. A matéria foi tratada no bojo da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, mais especificamente no § 3º do artigo 25, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.136, de 7 de dezembro de 1970 e posteriormente modificada pelo artigo 12 da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989:*

Art. 25. (.....)

§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei.

*Lembrando que a Lei nº 4.502/64 é matriz legal do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, o RIPI/82 (Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982), no uso da competência que o dispositivo supra transcrito lhe concedeu, assim tratou do tema<sup>1</sup>:*

Art. 100. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

I – relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

<sup>1</sup>Artigo 174, inciso I, alínea "a" do RIPI/98 (Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998).

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;

(.....)

***Princípio da Não-cumulatividade e sua relação com o art. 11 da Lei nº 9.779/99***

*É também comum se raciocinar que o princípio da não-cumulatividade está focado sempre no aproveitamento de créditos. Atente-se que a Constituição não se referiu unicamente ao aproveitamento dos créditos, mas associou-se créditos a débitos. Por que? Ora, porque o que a Carta Magna pretende é que não haja cumulação de impostos (débitos) cobrados nas etapas anteriores. Isso é o que importa. O princípio da não-cumulatividade está ligado, salvo norma expressa em sentido contrário, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída que, realizadas com os insumos tributados e o produto com eles industrializado, compõem o ciclo tributário. Ela não está preocupada se o imposto é monofásico ou plurifásico, por exemplo, ou que os créditos sempre devem existir ou serem sempre aproveitados. Mas, sim, em sendo plurifásico o Tributo, como é o caso do IPI e do ICMS, que não se cobre imposto novamente sobre base de cálculo já gravada em fase anterior. Esse é o verdadeiro foco. Assim, discordo totalmente de quem simplifica a regra-matriz de aproveitamento de créditos, dotando-lhe de uma autonomia tal que desconsidera a vinculação feita pela Constituição atrelando o aproveitamento dos créditos aos respectivos débitos ocorridos em cada operação Nada mais equivocado. A regra é mais complexa. A realidade aqui é mais complexa.*

*Na verdade, não foi à toa que a Carta Magna se utilizou da expressão "em cada operação". O princípio da não-cumulatividade do IPI é um enunciado constitucional expresso, no sentido de que é dado ao sujeito passivo desse imposto o direito de abater em cada operação os valores apurados nas operações anteriores. Ora, se não tem o débito vinculado ao respectivo crédito, não há o que se abater. Não houve cumulação de impostos!*

*Dessa forma, esse novo regramento introduzido pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, longe de dar maior concretude ao princípio da não-cumulatividade, apenas inovou na ampliação das hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, passando-se a conceder autorização para se utilizar de quaisquer desses créditos quando provenientes da aquisição tributada de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e aplicados na industrialização apenas, sublinhe-se: de produtos tributados isentos ou tributados à alíquota zero.*

*Pelo exposto, voto para negar provimento ao recurso.*

Em sintonia com a exegese acima colacionada, o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

***TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI - MATÉRIA-PRIMA E INSUMOS TRIBUTADOS - PRODUTO FINAL IMUNE - CREDITAMENTO - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.***  
*1. A não-cumulatividade é característica do IPI que visa assegurar o recolhimento aos cofres públicos do valor apurado pela alíquota incidente sobre o produto final, evitando a incidência de tributo sobre tributo, que ocorreria "em cascata" se o valor pago em cada etapa se agregasse ao produto e passasse a integrar a base de cálculo nas etapas subsequentes. 2.*

*Visando atender a não-cumulatividade, adota-se o sistema do crédito físico fazendo-se a compensação do montante devido em cada operação com o montante que foi pago na operação anterior, razão pela qual o aproveitamento do crédito somente pode ocorrer quando há pagamento do tributo na saída da mercadoria. 3. Caso não exista pagamento a ser feito nesta etapa do processo produtivo, nada há a compensar. O montante que já foi recolhido na operação anterior passa a integrar o preço do produto e será suportado pelo consumidor final. 4. Para a compensação, essencial a verificação do ônus tributário, razão pela qual inviável nos casos de não-incidência, alíquota zero isenção ou imunidade dos produtos, quando não há representação econômica do IPI. 5. No tocante aos produtos imunes e não-tributados, não há previsão legal quanto à possibilidade de ressarcimento e compensação. Na verdade, em relação aos créditos admitidos pela legislação, a Lei nº 9.779/99 previu outras modalidades de aproveitamento (ressarcimento em espécie e compensação), além dos já permitidos até então (aproveitamento escritural). 6. *Apelação improvida.**

(Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Quarta Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 233851. Relator Juiz Miguel Di Pierro. Data da decisão: 22/07/2010. Publicada em 09/09/2010 – DJ p. 762) (grifo nosso)

Vale destacar que, no atual Regulamento do IPI – Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 – a necessidade de anulação do crédito do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de **produtos não-tributados – como o industrializado pela recorrente** – está prevista em seu artigo 254, inciso I, alínea “a”, tendo o mesmo, como fundamento legal, o artigo 25, § 3º, da Lei nº 4.502/64. Releva mencionar, ainda, que a necessidade de anulação do crédito, em tais casos, **aplica-se, inclusive, se os produtos forem destinados ao exterior**, conforme § 2º do reportado artigo 254 do atual Regulamento do IPI, regra a qual é repetição do disposto no Regulamento do IPI de 2002 – § 2º do artigo 193 do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002.

Ou seja, mesmo diante da possibilidade geral de creditamento do IPI relativamente à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de mercadorias exportadas (artigo 5º do Decreto-Lei nº 491/69, e artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.402/92) – exportações que, por sinal, gozam da imunidade prevista no artigo 153, § 3º, da Constituição Federal – **tal incentivo não se aplica quando a industrialização e a exportação se referir a produtos não-tributados**, cuja escrituração de créditos não é nem sequer admitida pelo Regulamento do IPI e legislação em que o mesmo se funda, conforme demonstrado.

Finalmente, importa destacar que a questão acima discutida já está pacificada no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo sido, inclusive, objeto da edição da Súmula CARF nº 20, segundo a qual “**não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT**”.

Portanto, não há razões legais que amparem o direito ao ressarcimento aduzido pela empresa interessada.

### **Do alegado direito à correção dos créditos pela taxa SELIC**

Conforme ressaltado, não há crédito do IPI a ser ressarcido para a empresa, razão que, a rigor, torna prejudicado o exame quanto ao alegado direito à correção dos créditos do IPI passíveis de ressarcimento.

No entanto, a título pedagógico, apresento, abaixo, a tese desenvolvida pelo i. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no recurso nº 239.683 (processo nº 13605.000423/99-94), julgado em 29/06/2010 pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão nº 9303-01.023), cujos fundamentos adoto como razões de decidir:

[...]

*A teor do relatado, a questão que se apresenta a debate cinge-se à atualização monetária (Selic) de créditos incentivados de IPI.*

*Esse tema tem sido objeto de acirrados debates no CARF, ora prevalecendo a posição contrária da Fazenda Nacional ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Turmas de Julgamento.*

*A meu sentir, a posição mais consentânea com o bom direito é a da não incidência de correção monetária desses créditos, visto que, contra tal pretensão, há o fato intransponível da **inexistência de previsão legal** que autorize a atualização. A Lei concessiva do benefício (Decreto-Lei 491/1969, art. 5º, confirmado pelo inciso II do art. 1º da Lei 8.402/1991) foi absolutamente silente em relação ao tema.*

*A Instrução Normativa SRF nº 125, de 07/12/89, que trata dos créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI, ao prever o ressarcimento em dinheiro dos créditos excedentes aos débitos, não faculta a hipótese de utilização da correção monetária nesses créditos. Aliás, mandou que se corrigisse monetariamente apenas a importância recebida a maior, nos casos em que a requerente, comprovadamente, tenha obtido ressarcimento indevido.*

*Assim, na legislação específica desse benefício não há previsão legal autorizando a correção monetária do valor a ser ressarcido. Resta, agora, analisar a parte geral da Legislação para verificar se há previsão para que se atualizem os créditos do IPI.*

*O RIPI/98, que reproduz a legislação do IPI não traz qualquer autorização para que se corrijam valores a ressarcir. A lei 9.779/1999 que modificou a sistemática de utilização de créditos de IPI não deu qualquer abertura para que se corrigissem eventuais ressarcimentos. A IN SRF nº 33/1999, que cuidou, dentre outros temas, do direito a ressarcimento trimestral do saldo credor de IPI, não previu qualquer hipótese de atualização desses créditos.*

*Confirma-se, assim, não haver previsão legal para proceder a correção monetária do crédito de IPI, e de outra forma não poderia ser, pois na sistemática de crédito criada pelo legislador ordinário, para atender o princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, onde se abate o imposto **efetivamente pago** nas operações anteriores do IPI devido na operação seguinte, não há lugar para a correção monetária, pois consistiria numa redução do IPI a recolher sem base legal ou lógica. Ora, se não é admissível a correção do crédito utilizado para abater do imposto devido, tampouco haveria razão para se permitir a correção do crédito a ser ressarcido.*

*Também a Lei 8.383/91, que instituiu a UFIR como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos, multas e penalidades de qualquer natureza, previstos na legislação tributária federal, não tratou da correção do crédito do IPI. O art. 66, § 3º dessa Lei, ao contrário do alegado, não é o suporte legal para a correção monetária dos créditos a lhe serem restituídos. Tal dispositivo trata dos casos de repetição do pagamento indevido ou da parcela paga a maior.*

Art. 66. Nos casos de **pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais**, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º (...)

§ 3º **A compensação ou restituição** será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. (Destaque não presente no original).

*Decorre dos princípios da hermenêutica que na interpretação das normas jurídicas não se pode dissociar o parágrafo do caput do artigo, a interpretação deve ser integrada, sistêmica e não isoladamente, de tal forma que o parágrafo complete o sentido do artigo ou acrescente exceções ao seu enunciado.*

*Assim, o § 3º supracitado ao estabelecer que o valor da compensação ou da restituição serão corrigidos, está completando o sentido do **caput** do art. 66 que trata exclusivamente de pagamento indevido ou maior que o devido de tributos e contribuições federais.*

*Por outro lado, a aplicação da taxa SELIC à compensação ou à restituição foi assim estabelecida no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:*

Art. 39. **A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383**, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, **a compensação ou restituição** será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Grifou-se).

*Ora, ao reportar-se ao art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, o dispositivo legal acima transcrito restringe a aplicação da taxa SELIC apenas aos casos de compensação ou restituição referentes a pagamento indevido ou a maior que o devido de tributos e contribuições federais. Essas hipóteses de repetição do indébito em nada se assemelham ao ressarcimento dos créditos decorrentes de estímulos fiscais; portanto, não é lícito estender*

*o alcance desse dispositivo legal para permitir a correção monetária pretendida.*

*Por sua vez, o Código Tributário Nacional ao tratar sobre pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido assim dispôs:*

Art. 165. O **sujeito passivo tem direito**, independentemente de prévio protesto, **à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento**, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de3 decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (Grifou-se).

*Como se pode perceber dos dispositivos transcritos, o CTN quando trata de compensação ou restituição, refere-se a **pagamento de tributo indevido ou pago a maior que o devido**, o que não é absolutamente o caso do presente processo, que se refere a **ressarcimento de crédito presumido de IPI**.*

*Ressalte-se que o direito à compensação desse crédito ou a seu ressarcimento em espécie, o qual tem como fundamento o favor fiscal graciosamente concedido pela entidade tributante, não tem a mesma natureza jurídica da repetição do indébito, vez que esta tem como origem um pagamento indevido ou maior que o devido pelo sujeito passivo. Em outras palavras, o ressarcimento ou a compensação do crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e Cofins, bem como os créditos relativos as aquisições de insumos utilizados na fabricação de produtos isentos têm natureza jurídica de **incentivo fiscal**, enquanto a repetição do indébito, quer na modalidade de restituição, quer na de compensação, tem natureza jurídica de devolução de tributo exigido indevidamente (de receita que ingressou nos cofres da Fazenda Nacional e que não lhe pertencia de direito).*

*Ademais, a sociedade empresária ao adquirir os insumos paga a contribuição que vem embutida no preço das mercadorias, exatamente como determina a lei. O que existe posteriormente é um favor fiscal que prevê o ressarcimento desses tributos na forma de créditos de IPI. Donde conclui-se que o ressarcimento desse crédito não se confunde com a devolução de pagamento indevido.*

*Dessa forma, não é lícito valer-se da analogia para estender ao **ressarcimento de crédito** o que a legislação (artigo 39, § 4º da Lei 9.250 c/c o art. 66, da Lei nº 8.383, de 1991) prevê exclusivamente para as hipóteses de compensação e de restituição de pagamento de tributos e contribuições indevidos ou pagos a maior que o devido. Ora, é evidente que se o legislador quisesse conceder a correção monetária também para o ressarcimento em questão, tê-lo-ia incluído nos diplomas legais citados ou no que instituiu o incentivo fiscal.*

---

Finalmente, em relação ao alegado direito de apresentação do pedido de ressarcimento/compensação em papel, entendo que o caso não representa a exceção em que se fundamenta a interessada para optar por tal via, até porque, como ressaltado, não existe direito à correção dos créditos pela taxa SELIC. Ademais, nos termos acima desenvolvidos, ficou patente a inexistência de direito creditório a socorrer a recorrente, o que, em homenagem ao princípio da efetividade do processo, torna desnecessária maiores discussões relacionadas às formalidades de apresentação do pedido de ressarcimento em tela.

### **Da conclusão**

Por todo o exposto, voto para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.**

Sala de Sessões, em 07 de julho de 2011.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator