



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

**Processo nº** 13830.001171/2005-48  
**Recurso nº** 139.251 Voluntário  
**Acórdão nº** 3801-00.216 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 11 de agosto de 2009  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Recorrente** BRASÍLIA ALIMENTOS LTDA.  
**Recorrida** DRJ-Ribeirão Preto/SP

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

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999

CRÉDITOS DE IPI. PRODUTOS GRAVADOS COMO NT. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento da contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles isentos ou gravados como NT, não há valor algum a ser creditado.

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

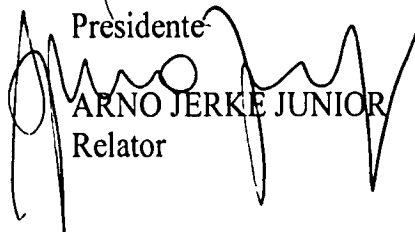
Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

  
MAGDA COTTA CARDOSO

Presidente

  
ARNO JERKE JUNIOR  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Robson José Bayer, Renata Auxiliadora Marcheti, Mônica Monteiro Garcia De Los Rios e Andréia Dantas Lacerda Moneta.

## Relatório

Porquanto devidamente fundamentado, aproveito o relatório da DRJ recorrida.

*O contribuinte em epígrafe pediu o ressarcimento de saldo credor do IPI, com base na Lei nº 9.779/99, a fim de ser utilizado na compensação dos débitos que declarou.*

*O pedido foi indeferido pela autoridade competente, em razão de parte dos créditos se referirem à aquisição de peças para máquinas do ativo da empresa e, por ter o estabelecimento, promovido a saída, no período em questão, tão somente de produtos não tributados. Conseqüentemente, 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 9.779/99 permitiu o ressarcimento de insumos tributados pelo IPI e aplicados no processo de industrialização da empresa. Além disso, mesmo no caso de produtos não tributados pelo IPI, seu direito estaria garantido pelo princípio da não-cumulatividade, nos termos da CF/88.*

Em sua decisão, assim se pronunciou a DRJ recorrida:

*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 conseqüente classificação na TIPI como não tributados (NT).*

*De fato, a Lei nº 4.502/1964 já trazia a distinção entre créditos básicos e incentivados, enquanto o primeiro decorreria do princípio da não-cumulatividade e teria como pressuposto desonerar 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 nº 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 nº 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 nº 125/89 ou a IN SRF nº 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*



*Assim, até 31/12/1998, somente os créditos incentivados, cuja manutenção e utilização estavam assegurados por lei específica, eram passíveis de ressarcimento. Portanto, para fatos geradores ocorridos até aquela data não existia qualquer previsão legal a contemplar hipóteses de restituição ou compensação de créditos básicos de IPI.*

*Tanto é assim que somente a partir do advento, em 30/12/1998, da Medida Provisória nº 1.788/1998, posteriormente convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/1999 – especificamente em seu art. 11, devidamente regulado pela IN SRF 33/99 – **deixou-se de fazer diferenciação entre crédito básico e crédito incentivado**, criando-se uma nova sistemática jurídico-tributária, isto não significando que os produtos classificados na TIPI como não tributados passassem a ter direito ao crédito 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 nº 9.430/1996, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF, vejamos o mandamento trazido no art. 11 da Lei nº 9.779/1999:*

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

*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 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.*

*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 nº 9.779, de 1999, instituidora de uma nova sistemática jurídico-tributária, que possibilitou, a partir de sua edição, o ressarcimento do crédito básico do IPI.*

*Destarte, o RIPI/2002 consolida e ratifica o entendimento constante da IN/SRF nº 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 nº 53, de 01.04.2003, da SRRF/6ª.RF – IPI*

*“IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. 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 nº 33, de 1999, e o ADI SRF nº 15, de 2002. O aproveitamento de créditos supracitados é lícito mesmo quando o ISSQN também incida 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 nº 9.779, de 1999, art. 11; RIPI/02, art. 164 c/c art. 195, art. 165, e art. 193, I, “a”; IN SRF nº 33, de 1999, em especial o art. 4º; IN SRF nº 210/2002, art. 30; ADI SRF nº 15, de 2002”. (gm)*

*Solução de Consulta nº 83, de 26.05.2003, da SRRF/6ª.RF – IPI*

*“IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. É permitido o aproveitamento do saldo credor de IPI acumulado no final do trimestre-calendário, inclusive para ressarcimento de IPI ou compensação com outros tributos administrados pela SRF, desde que atendidas as normas da legislação de regência, em especial*

a IN SRF nº 33/1999, a IN SRF nº 210/2002 e o ADI SRF nº 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 consulente estará obrigado à apresentação da Declaração de Compensação prevista no art. 21, § 1º, da IN SRF nº 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 nº 9.779/1999, art. 11; RIPI/2002, art. 163, art. 164 c/c art. 195, art. 193, I, 'a'; IN SRF nº 33/1999, em especial o art. 4º; IN SRF nº 210/2002, em especial os arts. 14 e 21, § 1º; ADI SRF nº 15/2002." (gm)

Solução de Consulta 415, de 19.12.2003, da SRRF/7aRF – IPI

**"CRÉDITO DO IPI. MATÉRIA-PRIMA. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. PRODUTO ISENTO, IMUNE E ALÍQUOTA 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 nº 9.779, de 1999 e IN SRF nº 33, de 1999". (grifou-se)

Deve-se registrar ainda que é sólida a jurisprudência sobre o assunto, citando-se, entre outros, o Acórdão nº 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 TIPI. Recurso ao qual se nega provimento".**

Por fim, cabe observar que a manifestante não contestou expressamente a glosa do IPI pago na aquisição de peças para

*máquinas de seu ativo, conseqüentemente, nos temos do artigo 17 do decreto nº 70.235/72, considero a matéria como não impugnada.*

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

Insatisfeito com o julgamento, o Recorrente protocolizou recurso voluntário à este Conselho.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro ARNO JERKE JÚNIOR, Relator

Presentes os requisitos essenciais, conheço do recurso e invado o mérito.

O Recorrente se insurge contra decisão da DRJ- Ribeirão Preto, reclamado a reforma da decisão pretérita, que negou o direito ao crédito de IPI, referente a aquisição produtos não-tributados.

Alega, sinteticamente, que não obstante a imprevisão legal do artigo 11 da Lei 9.779/99, o ressarcimento de insumos Não-Tributados estaria garantido pelo princípio da não-cumulatividade previsto na Constituição Federal.

A Constituição Federal institui no seu artigo 153, IV o Imposto sobre Produtos Industrializados. Este tributo terá, dentre outras, características de seletividade e não cumulatividade, conforme inciso I e II do parágrafo terceiro do mesmo artigo.

A Lei 9.779/99, em seu artigo 11, cumpre o papel de regulamentar a matéria constitucionalmente prevista, estipulando os casos de incidência da compensação almejada pelo Recorrente. Segundo sua redação, é passível de compensação o saldo credor do IPI, acumulado a cada trimestre, decorrente da aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive nos casos de produtos isentos ou tributados à alíquota zero.

Como se depreende do silêncio eloqüente da legislação, não há a previsão para o crédito do tributo quando não tributado, impossibilitando o exercício do direito vindicado pelo Recorrente.

Com a edição da Instrução Normativa SRF nº 33 se tornou mais cristalina a impossibilidade de creditamento de tributo NT. Segundo o artigo 2, § 3ª da IN, “Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT)”.

Ademais, a própria Constituição Federal já prevê no parágrafo 6ª do artigo 150, a impossibilidade de concessão de crédito quando ausente legislação específica para o tema. Neste caso, a legislação existente – específica para o caso telado – é objetiva à conceder créditos para produtos gravados com outras denominações, e não a NT.



Neste diapasão, a contar da Nova Constituição Federal, não haveria como o julgador substituir-se de legislador e, ausente legislação que o ampare, conceder o crédito ora reclamado.

Como lecionando pelo Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 370.682, impossível buscar trazer aos produtos Não-Tributados, o tratamento dado aos isentos, gozadores de crédito, no teor da Lei n. 9.779/99.

No mesmo sentido, acertadamente, é o entendimento deste Conselho, da antiga Terceira Câmara, no julgamento do Recurso Voluntário nº 138.760, que aproveitou à colacionar:

*Número do Recurso: 138760*

*Câmara: TERCEIRA CÂMARA*

*Número do Processo: 10980.002453/2002-16*

*Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO*

*Matéria: RESSARCIMENTO DE IPI*

*Recorrente: ELECTROLUX DO BRASIL S/A*

*Recorrida/Interessado: DRJ-SANTA MARIA/RS*

*Data da Sessão: 04/11/2008 15:00:00*

*Relator: Eric Moraes de Castro e Silva*

*Decisão: ACÓRDÃO 203-13486*

*Resultado: EDA - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS*

*Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, acolheu-se os embargos de declaração, para re-ratificar o acórdão nº 203-12.961, negando provimento ao pedido de ressarcimento de crédito de IPI oriundo de aquisição de insumos NT. Fez sustentação oral pela recorrente, o Dr. Diclei de Assunção OAB-23165-PR.*

*Ementa: Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/01/1992 a 31/12/1997 PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS FICTOS. EXTEMPORÂNEOS E DO TRIMESTRE. INSUMOS ISENTOS E GRAVADOS COMO NT. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. O Princípio da não- cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento da contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles isentos ou gravados como NT, não há valor algum a ser creditado. Embargos acolhidos.*



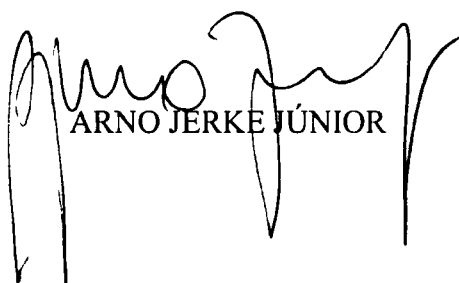
Por outra banda, a discussão proposta pelo Recorrente quando a inconstitucionalidade da norma aplicada é matéria que foge da competência deste Conselho, no teor da Súmula 2 do pretérito 2ª Conselho de Contribuintes:

*SÚMULA N.º 2*

*O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.*

Destarte, voto pelo improvimento do Recurso.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2009.



ARNO JERKE JÚNIOR