



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.900320/2010-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-000.883 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 13 de agosto de 2019
Recorrente MINERAÇÃO FAZENDA BRASILEIRO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. INSUMOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de manutenção e utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos de IPI incidentes nas aquisições de insumos destinados à industrialização de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, não se estende às pessoas jurídicas não contribuintes do imposto, produtoras de mercadorias classificadas como não tributadas NT (Súmula CARF nº 20).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante (relator), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Roberto da Silva. Tabela de Resultados.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva, Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Por bem resumir o assunto objeto deste processo, adoto, por transcrição, o relatório constante do acórdão recorrido (fls. 90), *verbis*.

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

A fiscalização apurou que os créditos escriturados se referiam a insumos aplicados tanto na industrialização de produtos imunes, portanto, não tributado pelo imposto, diante disso, foi exarado o Despacho Decisório da autoridade competente não reconhecendo o direito creditório e não homologando as compensações.

Tempestivamente, o interessado apresentou sua manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que o fato de produzir produtos imunes ao IPI não lhe tira a condição de estabelecimento industrial e argui que tem direito ao crédito por força do princípio da não-cumulatividade previsto no artigo 153, §3º, II, da Constituição Federal; bem como pela legislação, doutrina e julgados que cita.

Com o argumento de que os produtos não-tributados não gozam dos benefícios instituídos pelo art. 11 da Lei 9.779/1999 (fls. 90/95), o acórdão recorrido julgou improcedente a manifestação de inconformidade do sujeito passivo, pelos fundamentos sintetizados na seguinte ementa (fls. 89), *verbis*.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTO N/T.

Inexiste direito de crédito pela entrada de insumos para fabricação de produtos que estão fora do campo de incidência do imposto, pois neste caso o IPI deve ser contabilizado como custo. Manifestação de Inconformidade Improcedente

Regularmente notificada do teor do acórdão recorrido em 21 de julho de 2015 (fls. 106), ingressou a empresa com recurso voluntário em 11 de agosto subsequente (fls. 110/125), reeditando seus argumentos impugnatórios, principalmente para sustentar que se o benefício se aplica aos produtos isentos e alíquota zero, indubitavelmente também beneficiam aqueles produtos imunes e não-tributados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante, Relator.

O recurso é tempestivo já que decorreram menos de 30 dias entre a ciência do teor do acórdão recorrido (21.07.2015) e o ingresso do recurso voluntário da empresa (11.08.2015), razão pela qual dele tomo conhecimento.

A discussão objeto da presente demanda reside no fato de que o acórdão recorrido negou guarida à pretensão do contribuinte ao fundamento de que a empresa não goza do benefício instituído pelo art. 11 da lei 9.779/99 por que os produtos que industrializa são do tipo não-tributados e imunes. Por sua vez, o contribuinte-recorrente sustenta que faz jus ao benefício, pois se este é concedido àqueles que produzem produtos isentos e alíquota zero, também gozam do benefício os produtos imunes e não-tributados.

A tese defendida pelo Fisco, pode ser resumida com as seguintes transcrições, extraídas do acórdão ora recorrido, proferido pela DRJ/Ribeirão Preto, *verbis*.

Quanto ao direito ao crédito, deve-se ressaltar que tanto a Lei nº 9.779, de 1999, em seu artigo 11, como a IN/SRF nº 33, de 1999, em momento algum autorizaram o crédito em relação às entradas de insumos aplicados na industrialização de produtos não-tributados pelo IPI. Se o produto é não-tributado ele está fora do campo de incidência do imposto, não havendo de se cogitar da atuação do princípio da não-cumulatividade e do regulamento do IPI, pois neste caso o IPI destacado nas notas fiscais de entrada de insumos deve ser contabilizado como custo.

Em que pesem os argumentos da manifestante, a Lei nº 9.779, de 1999, não tem natureza declaratória, com eficácia *ex tunc*, ou seja, não é puramente interpretativa. Com sua edição, houve uma inovação legislativa de jaez material, de natureza constitutiva (com eficácia *ex nunc*), uma alteração substancial do paradigma legal da espécie tributária em debate. A modificação é atinente ao nascimento do próprio direito ao crédito, e não, simplesmente à forma de reclamá-lo e usufruí-lo. A Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, esta sim, de conformação puramente procedimental, regulou a matéria nova inserida no ordenamento jurídico pátrio, sob o influxo de todas as prerrogativas da Administração Tributária.

Contrapondo-se ao entendimento da decisão recorrida, insiste o contribuinte que, tanto a Constituição, quanto o art. 164 do RIPI, o art. 11 da Lei 9.779/1999, e a própria IN/SRF 33/99, convergem no sentido de que a recorrente faz jus ao pretendido aproveitamento dos créditos decorrentes dos insumos utilizados no seu processo industrial.

A propósito, relevante transcrever as normas citadas, embasadoras dos argumentos da empresa, a saber.

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 73 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da fazenda (Lei 9.779/1999, art. 11).

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I – do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, foem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Extreme de dúvida que a nomeação constante do art. 11 da mencionada Lei nº 9.779/1999 (produtos isentos, alíquota zero e imunes) é meramente exemplificativa, neles

estando embutidos, indubitavelmente, também os produtos não tributados (NT). E tanto isto é verdade que, embora os produtos imunes não constem expressamente do mencionado art. 11, os benefícios foram a estes estendidos pelos próprios órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como restou expresso em respostas à Consulta formulada, *verbis*.

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. (Processo de Consulta n.º 415/2003, SRRF/7ª RF).

A matéria também já foi apreciada no âmbito deste Conselho, embora que na denominação anterior (Conselhos de Contribuintes), consoante acórdão unânime proferido pela 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, *verbis*.

RESSARCIMENTO DE IPI. RESSARCIMENTO CRÉDITO MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM. PRODUTO IMUNE.

Os produtos constantes na TIPI como não tributáveis por força da imunidade constitucional e que não estejam excluídos do conceito de industrialização constante do art. 3º do RIPI/98 devem gozar do direito ao ressarcimento dos créditos relativos aos insumos empregados no processo produtivo, consoante dispõe o art. 11 da Lei n.º 9.779/99. (Acórdão 202-16.984, 2ª Câmara, 2º Conselho de Contribuinte, proferido em sessão de 28.03.2006).

Outro não é o entendimento emanado de recente decisão do Supremo Tribunal Federal, consubstanciada em Acórdão proferido em 07 de março de 2017, em que figura como Agravante a União/Fazenda Nacional, na relatoria do eminente Ministro Edson Facchin que negou provimento ao agravo da União (AgRegREx n.º 379.843/PR), de cuja ementa se extrai a mesma conclusão a que chegou o recorrente, *verbis*.

SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRODUTOS COM SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS. JUÍZO DE RETRATAÇÃO.

1. O regime jurídico do IPI se completou com o art. 11 da Lei 9.779/1999, de modo que o direito de creditamento das saídas isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero somente mostra-se possível com o advento do referido diploma legal. Precedentes.

2. Apesar de possuírem naturezas jurídicas díspares, não há diferenciação nas situações em que os produtos estão sujeitos a saídas isentas, não-tributadas ou reduzidas à alíquota zero, pois a consequência jurídica é a mesma dentro da cadeia produtiva, em razão da desoneração tributária do produto final. (Destaquei).

.....(omissis).....

Releva transcrever, também, parte significativa sobre o tema, constante do voto condutor do acórdão acima, na dicção do Ministro Edson Facchin, *verbis*.

A parte insurgente não trouxe argumentos com aptidão para infirmar a decisão ora agravada.

O entendimento do STF se firmou no sentido de que o regime jurídico do IPI se completou com o art. 11 da Lei 9.779/1999, de modo que o direito de creditamento das saídas isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero somente mostra-se possível com o advento do referido diploma legal, à luz de desdobramento do entendimento firmado no RERG 475.551, de relatoria do Ministro Cezar Peluso e com acórdão redigido pela Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 13.11.2009.

Eis o teor da a ementa do referido julgado:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO APENAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI N. 9.779/1999. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.” (RE 462930 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 23/03/2011, DJe- 066 DIVULG 06-04-2011 PUBLIC 07-04-2011 EMENT VOL-02498-01 PP-00133)

Conforme já ressaltado na decisão recorrida, apesar de possuírem naturezas jurídicas distintas, não há diferenciação nas situações em que os produtos estão sujeitos a saídas isentas, não-tributadas ou reduzidas à alíquota zero, pois a consequência jurídica é a mesma dentro da cadeia produtiva, em razão da desoneração tributária do produto final. (grifos e destaques nossos).

Relevante registrar, em derradeiro que, quando o Poder Executivo pretendeu vedar o aproveitamento de créditos decorrentes das aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos sujeitos a tal espécie de desoneração fiscal, limitando a possibilidade de manutenção dos montantes apropriados tão somente aos casos de imunidade vinculada a exportações, assim o fez mediante a efetiva alteração do Regulamento do IPI, consoante disposto pelo art. 251 do Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010. Ou seja, muito tempo depois dos fatos geradores objeto do presente processos, cujo período de apuração refere-se aos meses de julho a setembro de 2005 (confira-se n o acórdão recorrido, fls. 89).

O assunto vem sendo debatido há tempos no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e na própria Câmara Superior de Recurso Fiscais - CSRF, como se verifica, entre outros julgados, do Acórdão n.º 3403-01.678, da 3ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho, assim ementado, *verbiis*.

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

IPI. RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. ART. 11 DA LEI N.º 9.779/99. IN SRF 33/99. ALCANCE.

O direito ao aproveitamento do saldo credor de IPI, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei n.º 9.779/99, decorrente das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados na industrialização, observada a normatização da IN SRF 33/99, **alcança os produtos acobertados pela imunidade.**”

Referido acórdão, proferido por maioria de votos, foi objeto de Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional que, pelo voto de qualidade, acolheu a tese fazendária no sentido de que as empresas que fabricam produtos imunes e não tributados não fazem jus ao

benefício instituído pelo art. 11 da Lei n.º 9.779/1999, nos termos do Acórdão CSRF n.º 9303-006.516 – 3ª Turma, proferido em 15 de março de 2018, e assim ementado, *verbis*.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

CRÉDITO DE IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTO FINAL IMUNE OU NT. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

A possibilidade de manutenção e utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos de IPI incidentes nas aquisições de insumos destinados à industrialização de produtos imunes, não tributado (NT) ou sujeitos à alíquota zero, não se estende às pessoas jurídicas não contribuintes do imposto, produtoras de mercadorias classificadas como não tributadas NT (Súmula CARF n.º 20).

Por comungar exatamente do mesmo entendimento defendido pela ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, relatora vencida do mencionado acórdão CSRF n.º 9303-006.516 (e seus ilustres pares que com ela também foram votos vencidos), a ela peço vênua para transcrever trechos significativos do seu brilhante voto, quanto segue.

Ventiladas tais considerações, passo a analisar o cerne da lide, qual seja, se o direito ao aproveitamento do saldo credor de IPI, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei 9.779/99, decorrentes das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados na industrialização, alcança os produtos acobertados pela imunidade.

Em relação à essa questão, entendo que assiste razão ao sujeito passivo – o que, para melhor elucidar, passo a discorrer sobre a lide.

A priori, importante trazer que não há que se falar em se discutir a imunidade do produto em questão, vez que já restava superada tal situação no Colegiado *a quo*, conforme segue:

“[...]”

No exame do pleito as autoridades administrativas acataram as conclusões dos aludidos atos opinativos e tomaram o produto (emulsão asfáltica) como imune ao IPI, pelo que, não será, nesta seara, debatido o acerto de tal ponto de vista, motivo pelo qual sua inclusão no campo de incidência realizada pelos decretos que provaram as tabelas de incidência do imposto, a vigente naquela época e as que lhe sobrevieram, não será considerada neste julgamento, mesmo porque a premissa condutora de todo o processo, até então, é que o produto goza de não incidência constitucionalmente qualificada (imunidade, nas palavras de José Souto Maior Borges).[...]”

Sendo assim, ressurgindo aos autos, tem-se que o caso vertente versa sobre pedido de ressarcimento de IPI como decorrência da aplicação de insumos tributados pelo imposto na industrialização de produto imune, conforme art. 155, §3º da CF/88, qual seja, “emulsão asfáltica de petróleo”. Eis o art. 155, § 3º, da CF/88:

“[...]”

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. [...]"

O aproveitamento do saldo credor do IPI ora discutido encontra-se na Lei 9.779/99, que trouxe em seu art. 11: "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."

Tal dispositivo estabelece que o saldo credor do IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização, 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 9.430/96, observadas as normas expedidas pela SRF.

Vê-se que o dispositivo não restringe o direito de crédito aos casos de industrialização de isentos e de tributados à alíquota zero, conferindo o direito "inclusive" nestas hipóteses. Não obstante, desde que tais matérias primas, produto intermediário e material de embalagem sejam aplicados na industrialização do produto.

Cabe trazer, assim, que vários produtos imunes ao IPI resultam de atividade industrial – o que entendo que o saldo credor do IPI dos materiais utilizados na "industrialização" do produto imune pode ser objeto de ressarcimento – tal como possibilita o dispositivo legal. Desta feita, o processo industrial que resulta na saída de "emulsão asfáltica de petróleo" assegura o creditamento do IPI, relativamente aos insumos tributados nele empregados.

Ademais, observando-se a IN SRF 33/99, temos (Grifos meus):

"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 RIFI:

(...)

§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."

Nesse íterim, vê-se claro no art. 4º da IN SRF 33/99 que há o direito ao crédito para itens consumidos na industrialização de produtos imunes. Não há que se falar em contrariedade ao art. 11 da Lei 9.779/99 e tampouco em se confundir produto imune de produto não tributado NT. Nessa parte, o próprio legislador difere produtos industrializados favorecidos por imunidade de

produtos não industrializados ou produtos de fato industrializados e não tributados.

Deve-se, além disso, aplicar a norma especial o art. 4º da IN, eis que excepciona e garante o direito ao ressarcimento do r. crédito quando se tratar de produtos industrializados favorecidos por imunidade constitucional.

Cabe elucidar que no mesmo sentido temos o art. 195, § 2º, do RIPI/02 (vigente à época) – que estabelece que “o saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, **inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes**, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei n.º. 9.779, de 1999, art. 11). Tal dispositivo encontrasse no RIPI/2010, que revogou o de 2002, trazendo em seu art. 256, § 2º:

“[...]”

§ 2o O saldo credor de que trata o § 1o, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de exportação, nos termos do inciso II do art. 18, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 268 e 269, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11).[...]”

Frise-se tal entendimento a Solução de Consulta 14/03:

“ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI EMENTA: APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS IMUNES A partir de 01.01.99, poderão ser mantidos na escrita fiscal do IPI os créditos do imposto relativo à aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, empregados na industrialização de minerais do País, ainda que referidos minerais não sofram a incidência do imposto por força de imunidade constitucional.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 11 da Medida Provisória n.º. 1788/98; art. 11 da Lei n.º. 9779/99; artigos 2º e 4º da IN SRF n.º. 33/99; art. 155, parágrafo 3º da Constituição de 1988.”

Ademais, apenas para esclarecimento, tal como estressado pelo Colegiado a quo nos autos do processo, reflito que a Sumula CARF 20 não se aplica

ao presente caso.

Em vista de todo o exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Senhores Conselheiros, enquanto julgadores, inseridos em um Estado Democrático de Direito, cuja norma fundamental dita diretrizes a serem seguidos em nosso país, nosso papel é aplicar a legislação constitucional tributária e processual, sempre tendo em mente aquilo que também seja econômica e socialmente justo (art. 1º, IV e art. 3º, I da CF/88), e não apenas vinculado aos aspectos estritamente legais, tal como recomenda a norma do art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, relativamente ao vislumbre das consequências práticas das decisões.

Nesse sentido, os produtos isentos e alíquota zero são decorrência das políticas econômico-fiscal de cada Governo, notadamente em se tratando dos impostos de importação e exportação, muito embora isto também aconteça com relação aos demais tributos, inclusive e principalmente ao IPI, cujos incentivos e benefícios fiscais em muito fortalecem e direcionam as atividades produtivas (função para-fiscal dos tributos).

Embora jurídica e conceitualmente diferentes, os **produtos imune e não-tributados** e os produtos isentos e de alíquota 0 (zero), na prática, possuem a mesma natureza jurídica; têm o mesmo significado prático relativamente ao universo de cada uma das empresas, ou seja, são mecanismos de incentivo à produção, deste ou daquele produto, deste ou daquele segmento industrial ou comercial, como bem já decidiu o Supremo Tribunal Federal, a teor do acórdão acima referenciado (AgRegREx nº 379.843/PR, tendo como Relator o eminente Ministro Edson Facchin).

Em mais de duas décadas em que tive (e tenho) a honra de atuar neste Conselho -- seja nos Conselhos de Contribuintes entre 1976 e 2003, seja no CARF a contar de maio do ano passado -- sempre pautei minha atuação dentro do binômio direito e justiça, e conseqüentemente tendo em mira as recomendações constantes da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro no sentido de que, “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum” (art. 5º) e “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito” (art. 4º).

No particular, peço vênha para fazer menção às manifestações proferidas em 12 de agosto corrente, na sede nacional da Ordem dos Advogados do Brasil em Brasília, com a participação de Ministros do STJ, inclusive do seu Presidente, membros do Conselho Federal da OAB, e de diversos advogados, durante Seminário comemorativo dos 30 anos daquele Tribunal, quando os debates se aprofundaram exatamente quanto à jurisprudência da corte, em assuntos de Direito Tributário, fazendo-se uma retrospectiva sobre as últimas três décadas, debates estes que visam principalmente à subsidiar os congressistas e o Governo no encaminhamento da tão esperada reforma tributária.

Reproduzo, abaixo, trecho do pronunciamento do Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB nacional, Tributarista Eduardo Maneira, em que ressaltou que “a avaliação da jurisprudência do STJ sobre o tema é essencial para entender e propor mudanças efetivas na legislação tributária”, e arrematou:

Temos uma oportunidade histórica de atualizar o sistema, permitindo que a tributação possa acompanhar todas as mudanças da nova economia. Talvez o STJ seja a melhor testemunha da necessidade de uma reforma tributária, porque a corte arca com as conseqüências da alta litigiosidade que o nosso sistema provoca. Precisamos refor

mar o nosso sistema para diminuir a litigiosidade, simplificar e racionalizar a tributação no Brasil.

Coadunando-me com tal posicionamento, entendo que uma das mudanças que deva ser introduzida na reforma tributária que se aproxima é justamente no sentido de que as normas sejam mais convergentes para alcançar os seus verdadeiros objetivos, sem distinções de pequenas filigranas interpretativas, como aquelas que resultam em distinguir empresas que fabricam produtos isentos e de alíquota 0 (zero), daquelas outras que produzem produtos imune e/ou não tributados, como se, de fato, fossem coisas diferentes.

Diante do exposto, e tendo em vista que o próprio Supremo Tribunal Federal já decidiu que “não há diferenciação nas situações em que os produtos estão sujeitos a saídas isentas, não-tributadas ou reduzidas à alíquota zero, pois a consequência jurídica é a mesma dentro da cadeia produtiva, em razão da desoneração tributária do produto final”, VOTO no sentido de tomar conhecimento e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante – Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Roberto da Silva – Redator Designado

Considerando o bem redigido voto do ilustre Conselheiro Relator Francisco Martins Leite Cavalcante, ousou divergir do seu entendimento, como será visto a seguir.

Conforme descrito no relatório, a controvérsia reside no fato de a Recorrente ter efetuado o Pedido de Ressarcimento de IPI com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99, que diz respeito a saldo credor do imposto acumulado no trimestre-calendário, decorrente da aquisição de insumos aplicados na industrialização. Entretanto, a fiscalização não homologou o pedido por entender que não é possível este tipo de creditamento em virtude de ausência de previsão legal, tendo em vista que os créditos escriturados se referiam a insumos aplicados na industrialização de produtos imunes e, portanto, não tributado pelo imposto. A decisão de piso confirmou o entendimento do despacho decisório afirmando que inexistente direito de crédito pela entrada de insumos para fabricação de produtos que estão fora do campo de incidência do imposto e que, neste caso, o IPI deveria ter sido contabilizado como custo.

A Recorrente afirmou que o fato de produzir produtos imunes ao IPI não lhe tira a condição de estabelecimento industrial e argui que tem direito ao crédito por força do princípio da não-cumulatividade previsto no artigo 153, §3º, II, da Constituição Federal, sustentando que se o benefício pode ser aplicado aos produtos isentos e alíquota zero, indubitavelmente também beneficiam os produtos imunes e não-tributados.

Não procedem os argumentos da Recorrente.

Perceba que estamos diante da possibilidade de aproveitamento créditos de IPI de insumos empregados na atividade de mineração, entretanto cabe destacar que a Constituição Federal prevê a imunidade dos minerais à incidência do IPI nos termos do art. 155, §3º a seguir reproduzido:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, **derivados de petróleo**, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)"

Ressalte-se que estamos diante da possibilidade de aproveitamento de crédito de IPI incidente sobre insumos utilizados na industrialização, inclusive de produtos isentos e tributados pela alíquota zero conforme estabelecido no art. 11 da Lei n.º 9.779/99, *in verbis*:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos [arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Repare que a imunidade tributária estabelecida constitucionalmente exclui do campo de incidência os minerais do País, instituto totalmente diverso das hipóteses exonerativas de incidência de isenção e da alíquota zero prevista na Lei n.º 9.779/99. Isto porque nos casos de isenção e alíquota zero os entes políticos tem a faculdade de exonerar determinados setores ou produtos por meio de normas infraconstitucionais. Diferentemente da imunidade, na qual é terminantemente proibida a tributação de segmentos e produtos por expressa previsão constitucional.

Perceba que a norma legal apresenta a possibilidade de creditamento do saldo credor de IPI decorrentes de insumos aplicados na industrialização, mesmo que isento ou tributado à alíquota zero. Afirma ainda que, para a concessão do benefício, devem ser observadas as normas expedidas pela Receita Federal do Brasil.

Diante desta determinação legal, a RFB expediu a Instrução Normativa n.º 33/99 tratando especificamente sobre a matéria objeto da presente controvérsia cujos arts. 2º, §3º, e 4º assim dispunham:

"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 n.º 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999. (grifo da reprodução)

Conforme o art. 2º, §3º, os créditos relativos aos insumos aplicados na fabricação de produtos NT devem ser estornados para fins de fruição do citado benefício. Contudo, a RFB

alterou o conteúdo da lei ao conceder o aproveitamento do benefício quando da fabricação de produtos imunes.

Nessa esteira, a própria RFB expediu o Ato Declaratório Interpretativo n.º 6/2008 esclarecendo a questão, *in verbis*:

Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 41 da Instrução Normativa SRF n.º 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 n.º 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei n.º 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF n.º 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 n.º 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 n.º 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." (grifo da reprodução)

Conforme disposição estabelecida pela Lei, pela Instrução Normativa e pelo Ato Declaratório Interpretativo, o ressarcimento dos créditos de IPI dos insumos relacionado à industrialização e saída de produtos imunes somente poderia ocorrer quando fossem destinados à exportação, o que não ficou demonstrado no presente processo.

Na mesma linha deste entendimento existe decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão no 9303-005.255 abaixo reproduzido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999

**RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.
COMPROVAÇÃO. ADMISSIBILIDADE.**

É de se conhecer o recurso especial quando comprovado o dissenso jurisprudencial em relação à lide posta em recurso direito ou não ao crédito de IPI relativos aos insumos aplicados na industrialização de produtos imunes.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
IPI**

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. INSUMOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES. LIVROS E LISTAS TELEFÔNICAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos beneficiados com a imunidade prevista para os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão não gera crédito de IPI.

O direito à manutenção de créditos por entrada de insumos tributados alcança apenas insumos utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero ou com imunidade decorrente de exportação. (grifo da reprodução)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999

EXCLUSÃO DE PENALIDADES E ACRÉSCIMOS LEGAIS. OBSERVÂNCIA DAS NORMAS COMPLEMENTARES. INOCORRÊNCIA.

Inexiste a possibilidade de exclusão da imposição de penalidades, de cobrança de juros de mora e de atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo em decorrência da observância das normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, quando a legislação de regência não autoriza o procedimento do contribuinte.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Convém destacar que a TIPI engloba sob a rubrica "Não Tributável" os casos de (i) não incidência "pura e simples" (fatos estranhos à regra jurídica da tributação), (ii) isenção e (iii) imunidade.

Assim, quando o produto for classificado como imune ou NT, a aquisição de insumos aplicados na sua fabricação não gera direito a crédito de IPI, conforme preceitua a Súmula CARF nº 20, *in verbis*:

"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."

De acordo com o art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, as súmulas do CARF são de observância obrigatória pelos membros do CARF, sob pena de perda de mandato.

Portanto, o presente caso se enquadra de uma regra clara e objetiva na qual ocorre uma vedação específica, sobre a qual esta Turma de Julgamento não dispõe de discricionariedade para afastá-la, tendo em vista que a Tabela de Incidência do IPI (TIPI) encontra-se aprovada por decreto vigente à época dos fatos, cuja observância é obrigatória, nos termos do art. 62 do Anexo II do RICARF, que assim dispõe:

*"Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou **decreto**, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

II que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543B e 543C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)"

Portanto, segundo as disposições constantes do RICARF, somente é possível o afastamento da aplicação de um decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva