



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

**Processo n°** 10768.005681/2003-35  
**Recurso n°** 170.226 Voluntário  
**Acórdão n°** **3201-000.870 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2012  
**Matéria** DCOMP  
**Recorrente** IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2003*

*IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS NT*

*O direito ao crédito do IPI, condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, o que não corre quando os mesmos são não tributados (NT), na forma do parágrafo Único, do artigo 2º do RIPI198 (Decreto nº 2.637, de 1998). Matéria objeto da Súmula CARF nº 20 : “Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.”*

*IN SRF nº 33/99 - IMUNIDADE - ALCANCE – A imunidade prevista no art. 4º da Instrução Normativa nº 33/99 regula apenas as saídas de produtos insertos no campo de incidência do IPI que, por estarem destinados à exportação, sobre eles recai o manto da imunidade tributária indicado no inciso III, §3º, do art.153 da Constituição Federal.*

Recurso do Contribuinte negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso por aplicação da Súmula nº 20 do CARF, vencidos os Conselheiros Daniel Mariz Gudino e Adriene Maria de Miranda Veras; e, por maioria de votos, em negar

provimento ao recurso quanto à aplicação de multa e juros, vencidos os Conselheiros Daniel Mariz Gudino e Luciano Lopes de Almeida Moraes. O Conselheiro Daniel Mariz Gudino apresentou voto em separado.

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Relatora.

EDITADO EM: 06/06/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luciano Lopes de Almeida Moraes, Judith do Amaral Marcondes Armando, Mércia Helena Trajano Damorim, Adriene Maria de Miranda Veras e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente).

## Relatório

O presente processo versa sobre pedido de compensação de créditos de IPI da Requerente, no valor total de R\$ 6.327.600,54 com débitos do IRPJ e CSLL, nos valores, respectivamente, de R\$ 4.629.055,53 e R\$ 1.698.545,01.

A recorrente indicou o direito aos créditos mas não apresentou “*nenhuma descrição dos produtos que teriam gerado o crédito pretendido, nem sua classificação fiscal, nem documentos que comprovem a fabricação desses produtos, de forma que se possa verificar a veracidade do alegado*”.

A administração tributária apreciou e indeferiu o pedido argumentando que deveria ter sido instruído com todos os elementos hábeis a demonstrar o direito do requerente, devendo conter planilha com a discriminação dos diversos insumos empregados na industrialização de cada produto, cópias de notas fiscais de aquisição e de saída (utilizando procedimento de amostragem), cópias das folhas do Livro Registro de Entradas, relativo ao período de apuração, identificando as notas fiscais de aquisição de insumos, cujos créditos do IPI foram objeto do pedido de ressarcimento em discussão.

O recorrente apresentou apenas o documento de fls. 03, comunicando se tratar de créditos extemporâneos do IPI.

Como a recorrente não apresentou provas documentais que permitissem assumir como líquido e certo o crédito alegado, em despacho circunstanciado, não homologou o pedido de compensação.

Irresignada a recorrente apresentou impugnação, que foi recebida e analisada pela DRJ de Juiz de Fora- MG.

Na referida impugnação fez lembrar que a época do pedido da Requerente era vigente a IN SRF nº 210/02, a qual não estabelecia a obrigatoriedade de apresentação de documentos. Citou a legislação pertinente.

A DRJ diligenciou no seguinte sentido, *verbis*

*O contribuinte informa a fls. 03 ter formulado o pedido em papel em razão de se tratar de crédito extemporâneo, sem, no entanto, especificar a que período se refere o crédito.*

*Não foram anexados aos autos quaisquer elementos que possibilitassem DRF identificar o período e os insumos cuja aquisição teria originado o crédito pleiteado, e dada a ausência de elementos que permitissem presumir a certeza e liquidez do crédito, atributos necessários para o reconhecimento do direito ao mesmo, de acordo com o artigo 170 do CTN, a autoridade competente proferiu o Despacho Decisório de fls. 27/30, indeferindo o pedido de ressarcimento e não homologando a compensação declarada, indeferimento esse objeto de contestação, pela requerente, a fls. 35/40, na qual, em síntese, alega que a IN SRF N° 210/2002 (vigente por ocasião da formulação do pedido) não estabelecia a obrigatoriedade de apresentação de documentos comprobatórios do pleito — o que se deu apenas com a edição da IN SRF 460/2004 — que a autoridade administrativa poderia tê-la exigido no curso do processo administrativo; que teve seu direito constitucional à ampla defesa violado; e, juntou relação de notas fiscais de entrada do período de 01/2000 a 09/2001 (fls. 48/118), cópia de notas fiscais (fls. 120/139), cópia de parte do RAIPI de junho e julho/2003 (fls. 140/142) — no qual se verifica a escrituração de um crédito extemporâneo na monta de R\$ 20.482.737,21, que o contribuinte atribui ao período de janeiro/1999 a abril/2003 (fls. 142).*

*Assim, considerando o acima relatado e a possibilidade de utilização do crédito apurado/acumulado ao final de cada trimestre-calendário sob a forma de ressarcimento/compensação, ainda que solicitado de forma acumulada e/ou registrado extemporaneamente (desde que observado o prazo prescricional para seu registro/utilização, nos termos do PN 515/71) proponho a conversão do presente julgamento em diligência e o retomo do presente processo ao Serviço de Fiscalização da DRF/NOVA IGUAÇU/RJ para as providências pertinentes, no sentido de verificação da materialidade e legitimidade do crédito pleiteado.*

Em cumprimento do solicitado, a administração tributaria solicitou o seguinte:

- 1- Livro Registro de Apuração do IPI;*
- 2- Livro Registro de Entradas de Mercadorias;*
- 3- Livro Registro de Saídas de Mercadorias;*
- 4- Relação dos produtos industrializados, informando os respectivos insumos que entram na composição de cada um deles.*

5- *Relação de notas fiscais de aquisição de insumos que geraram os créditos de IPI, objeto de pedido de restituição;*

6- *Demais documentos pertinentes*

7- *Esclarecer se nos totais requeridos estão inclusas importâncias relativas à correção monetária ou se foram aproveitados eventuais créditos supostamente embutidos em aquisição de insumos com alíquota zero, isento ou NT.*

8- *Informar ainda se o estabelecimento industrializa produtos que figuram na TIPI como NT ou se aproveitou de créditos de IPI oriundos de processos judiciais, apresentando, se for o caso, os respectivos elementos comprobatórios, tais como petição inicial, liminares, sentenças, acórdãos, etc.*

9- *Além dos itens acima enumerados, a empresa deverá esclarecer ainda o porquê da expressão **Créditos Extemporâneos**, mencionada às fls. 03 de ambos processos citados no presente termo.*

10- *Esclarecer ainda por que as quantias pleiteadas a título de ressarcimento referem-se segundo trimestre de 2003, bem assim o valor de R\$ 3.729.147,63, correspondente ao processo nº 10768.006291/2003-82.*

Em resposta recebeu da empresa a seguinte informação

**CHEVRON BRASIL LTDA.**, regularmente inscrita no CNPJ sob o número 33.337.122/0001-27, cuja sede situa-se à Avenida República do Chile, 230, 25º. Andar, Centro, Rio de Janeiro/RJ, neste ato representada por seu procurador Cláudio La Greca, portador do RG 05294846-0 IFP/RJ (emissão 18.06.1979) e inscrito no CPF/MF nº 958.422.687-87, residente e domiciliado nesta capital, vem à presença de V. S<sup>a</sup>, expor o que segue:

Nos dias 18/02/2008 e 27/02/2008 a requerente recebeu o Termo de Intimação em referência. Citado Termo intimou a ora Requerente a:

1. *apresentar documentos relativos aos Processos Administrativos Fiscais n<sup>os</sup> 10768.005318/2003-1 10768.006291/2003-35; e 10768.005681/2003-35 10768.0511/2003-84*

2. *Listamos abaixo os documentos enviados anexos a presente, a saber:*

*Cópias do livro de apuração do IPI (item 1 da intimação) (os Livros originais encontram-se a disposição, em nossas dependências);*

*Livro de Registro de entradas de mercadorias (Arquivos em PDF gravados em mídia multimídia, os Registros de Entradas de Mercadorias originais encontram-se à disposição; em nossas dependências);*

*Livros de saída de mercadorias (Arquivos em PDF gravados em mídia multimídia, os Registros das Saídas de Mercadorias originais encontram-se a disposição, em nossas dependências);*

*Relação de Produtos Industrializados, informando os respectivos insumos que entram na composição de cada um deles (item 4 da intimação); (Listagem anexa. Trata-se da fórmula principal dos produtos, sujeito a alteração conforme necessidade da produção - fórmulas alternativas);*

*Relação de notas fiscais de aquisição de insumos que geraram os créditos de IPI objeto de pedido de restituição (item 5 da intimação);*

*Esclarecer se nos totais requeridos estão inclusas importâncias relativas a correção monetária ou se foram aproveitados créditos supostamente embutidos em aquisição de insumos com alíquota zero. (item 7 da intimação). (Nesse sentido vem a Requerente esclarecer que os créditos não sofreram qualquer tipo de atualização, pois se tratam de créditos escriturais.);*

*Informar ainda: se o estabelecimento industrializa produtos em aquisição de insumos que figuram na TIPI como NT ou se aproveitou de créditos de IPI oriundos de processos judiciais. (item 8 da intimação). (Nesse sentido, vem a Requerente esclarecer que os créditos ora em comento não foram oriundos de processos judiciais);*

*Além disso, ainda referente ao item 8 da intimação, vem a Requerente informar que industrializa produtos que figuram da TIPI como NT, todavia, utiliza citados créditos como base Conforme disposto no artigo 11 da Lei 9.779/1999, o qual dispõe que o saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre calendário, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado a alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar na saída de outros produtos poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430. Releva notar que citada lei menciona a palavra 'inclusive' apenas para ressaltar os produtos isentos e tributados a alíquota zero, posto que a regra geral deve prevalecer para todos os produtos.*

*Posto isso, cabe ressaltar que os produtos fabricados pela Chevron enquadram-se no parágrafo terceiro, artigo 18 do Regulamento do IPI (Decreto 4544/2002), o qual dispõe que são imunes da incidência do imposto os derivados de petróleo; Assim, reitera a permissão legal para manutenção dos créditos de IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, expressamente prevista no artigo 195 do Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002).*

*Além disso, é entendimento da Receita Federal de que 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 4 de janeiro de 1999, conforme previsto no artigo 4º da Instrução Normativa nº 33/1999. Inclusive a própria Instrução Normativa nº 210/2002 ao estabelecer os critérios para compensação de tributos, expressamente vislumbrou a possibilidade de ressarcimento do crédito.*

*Além dos itens acima numerados, a empresa deverá esclarecer ainda o porque da expressão Créditos extemporâneos, isto é, informar de que se tratam esses créditos e a que título foram aproveitados (**item 9** da intimação).*

*(Sobre citado item vem a Requerente informar que os créditos foram não apropriados quando da entrada das mercadorias que deram origem aos créditos, assim em momento posterior e, sobre o questionamento sobre a natureza dos créditos bem como a que título foram aproveitados, respectiva resposta foi informada nos parágrafos h,i,j.*

*Esclarecer ainda porque as quantias pleiteadas a título de ressarcimento referem-se ao segundo trimestre de 2003 (**item 10** da intimação).*

*(Como disposto no parágrafo anterior, os créditos foram utilizado em períodos posteriores).*

*Conclusa a verificação acima referida, a fiscalização concluiu que a produção do estabelecimento constitui-se praticamente na industrialização de **lubrificantes classificados nos códigos TIPI/NBM 2710.19.31 ou 2710.19.32, que constam da mesma TIPI como NT.***

*O benefício para o qual o interessado pretende se habilitar foi instituído pelo art. 11 da Lei nº 9.779 de 19 de janeiro de 1.999. Esse dispositivo prevê que:*

*‘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’.(destaquei)*

A DRJ manteve o indeferimento argumentando que a produção se refere a produtos NT e que portanto não são considerados produtos industrializados.

A decisão teve a seguinte ementa

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

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/06/2012 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMAN, Assinado digitalmente em 06/06/2012 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMAN, Assinado digitalmente em 19/06/2012 por MARCOS AU RELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 20/06/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2003*

*IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS NT*

*0 direito ao crédito do IPI, condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, o que não corre quando os mesmos são não tributados (NT), na forma do parágrafo Único, do artigo 2º do RIPI/98 (Decreto nº 2.637, de 1998).*

*IN SRF nº 33/99 - IMUNIDADE - ALCANCE – A imunidade prevista no art.4º da Instrução Normativa nº 33/99 regula apenas as saídas de produtos inseridos no campo de incidência do IPI que, por estarem destinados à exportação, sobre eles recai o manto da imunidade tributária indicado no inciso III, §3º, do art. 153 da Constituição Federal.*

*Solicitação Indeferida*

Transcrevo o recurso voluntário apresentado contra tal decisão, posto que é a matéria sobre a qual devemos nos debruçar:

*EGRÉGIO CONSELHO DE CONTRIBUINTES*

*Colenda Câmara,*

*Eminentes Conselheiros,*

*A Tempestividade*

*1. Conforme se verifica do aviso de recebimento ("AR"), a Recorrente foi intimada do acórdão ora recorrido em 14.10.2008, terça-feira.*

*2. Dessa forma, tendo em vista o prazo de 30 (trinta) dias previsto no caput do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, é tempestivo o presente recurso, eis que protocolizado antes do término do expediente do dia 13.11.08, quinta-feira.*

*Os Fatos*

*3. Conforme consta dos autos, a Recorrente, no exercício de sua atividade, adquire produtos utilizados como matéria-prima e produto intermediário no fabrico dos lubrificantes que comercializa a seus clientes.*

*4. Assim, ao constatar a existência de crédito extemporâneo do IPI a ser apropriado, a Recorrente lançou os referidos valores em seus livros fiscais, tendo apresentado, por conseguinte, os respectivos pedidos de compensação/restituição.*

*5. Ocorre que, por meio de Despacho Decisório, a DRF/Nova Iguaçu indeferiu o pedido de compensação, por entender que ‘o interessado (ora Recorrente) não trouxe aos autos provas que permitam presumir a certeza e liquidez de seu crédito’.*

6. Em face do mencionado despacho, a ora Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, na qual se anexou os documentos suficientes à comprovação de seu direito creditório.

7. Baixado os autos em diligência, a conclusão a que chegou o auditor-diligente, conforme Termo de Diligência Fiscal de fls. 302/306, foi a de que deveriam ser **estornados** 'os créditos originários de aquisição de MP, PI, e ME destinados industrialização de produtos não tributados (NT), na forma do § 3º do art. 2º da IN SRF nº 33/1999, o que se justifica pelo fato de tais produtos estarem fora do campo de incidência do IPI.'

8. Assim, não obstante todos os esforços da Recorrente no sentido de demonstrar a legitimidade dos créditos apurados, seu pedido de compensação foi negado pela 3ª Turma de Julgamento da DRF/NIU, pelo que não restou alternativa à Recorrente, sendo a interposição do presente.

#### **O Acórdão Recorrido**

9. O acórdão recorrido indeferiu a homologação da compensação declarada pela ora recorrente, sob os seguintes fundamentos:

**i) o princípio da não cumulatividade do IPI 'não é amplo e irrestrito** como quer a interessada, que se acha no direito de se creditar, independentemente das disposições infraconstitucionais que regem a matéria e vinculam o julgador administrativo' (grifamos);

**ii) a legislação infraconstitucional (Lei 9.779/99; IN SRF 33/1999; e RIPI/98) não permitiria a utilização do saldo credor do IPI apurado 'dos créditos relativos a insumos empregados na fabricação de produtos não tributados' (grifamos);**

**iii) 'nao se tratando os créditos que se pleiteia originários de aquisições de MP, PI e ME utilizados na industrialização de produtos destinados a exportação, mas tão somente**

**1. Como se vê, ao contrário do que faz crer o acórdão recorrido, a norma constitucional que dispõe sobre a não-cumulatividade Rubnca produtos objetivamente atingidos pela imunidade, resta se indeferido o pedido de ressarcimento'.**

10. Não merece, contudo, prosperar tal entendimento, conforme se passa a demonstrar.

#### **A Auto-aplicabilidade do Princípio Constitucional da Não Cumulatividade do IPI.**

11. Conforme antecipado, o acórdão recorrido entendeu que o princípio da não cumulatividade do IPI estaria sujeito e condicionado à regulamentação pela legislação infraconstitucional.

**11, 12. Nada mais impróprio, diga-se!**

13. *O comando constitucional da não cumulatividade é sabidamente auto-aplicável, conforme reconhece a doutrina e jurisprudência pátrias.*

14. *Sabe-se que a não cumulatividade do imposto constitui-se um sistema operacional destinado a minimizar o impacto da tributação no processo produtivo industrial e, por este princípio, o valor do IPI pago nas aquisições de produtos pode ser aproveitado para fins de compensação/abatimento com o montante de IPI devido nas vendas a serem realizadas.*

15. *Neste sentido, dispõe a Constituição Federal de 1988:*

‘Art. 153. O imposto previsto no inciso **IV: (IPI) (...)**

**II — será não cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.’(grifamos)

*O imposto em comento constitui diretriz constitucional imperativa a ser observada por todos os órgãos da Federação.*

16.

17. *Isso porque, nos casos em que é suprimida, a cumulatividade tributária gera um ônus indesejável no processo industrial, o que representa verdadeira afronta à pretensão do legislador constituinte originário de evitar a excessiva oneração dos produtos nacionais.*

18. *Com isso, a Recorrente reitera sua afirmativa no sentido de que o alcance do direito ao crédito de imposto decorrente da sua não cumulatividade é amplo sim e decorre tão somente do Texto Constitucional, não carecendo de qualquer regulamentação.*

19. *Nesse sentido é a doutrina de PONTES DE MIRANDA:*

‘o direito de crédito integra o direito de propriedade do **contribuinte**, pois que propriedade é qualquer direito patrimonial e a sua utilização é competência exclusiva de seu titular’. (grifamos)

20. *Dessa forma, como se depreende do ensinamento supra, o direito ao crédito de IPI, sem dúvida, constitucional, auto-aplicável e, portanto, independente de previsão por parte de legislação que lhe seja hierarquicamente inferior.*

21. *Todavia, a decisão recorrida entende que o direito creditório da Recorrente estaria sujeito às restrições supostamente impostas pela legislação infraconstitucional - Lei nº 9.779/99, RIPI e, pasmem!, até mesmo por Instrução Normativa.*

22. *Atente que, ao contrário do que tenta fazer crer o acórdão ora recorrido, até mesmo a legislação infraconstitucional reconhece o direito ao crédito apropriado ela ora Recorrente, como se demonstrara no tópico seguinte .*

23. Ocorre que, ainda que se pudesse cogitar de a legislação infraconstitucional restringir o direito ao crédito do IPI nas operações em comento, o que se frise, não é o caso, estar-se-ia diante de verdadeira usurpação de competência legislativa.

24. Nesse sentido, aliás, já se manifestou o Egrégio SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA reconhecendo a auto aplicabilidade da não cumulatividade do IPI, conforme ilustra a ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO. IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA A ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE. CRÉDITOS ESCRITURAIS. PRESCRIÇÃO. INCIDÊNCIA. '

5. **A Lei nº 9.779/99, por força do assento constitucional do princípio da não cumulatividade, tem caráter meramente elucidativo e explicitador. Apresenta nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir a operações anteriores ao seu advento, em conformidade com o que preceitua o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual 'a lei se aplica a ato ou fato pretérito' sempre que apresentar conteúdo interpretativo.**

6. **SE A LEI Nº 9.779/99 APENAS EXPLICITA UMA NORMA CONSTITUCIONAL QUE É AUTO-APLICÁVEL (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE) não há razão lógica, nem jurídica, que justifique tratamento diferenciado entre situações fáticas absolutamente idênticas, só porque concretizada uma antes e outra depois da lei.**

7. Os tributos devidos e sujeitos à administração da Secretaria da Receita Federal podem ser compensados com créditos referentes a quaisquer tributos ou contribuições administrados por esse (, ante o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação conferida pela Lei nº 10.637/02.

8. Recurso especial da União improvido. Recurso especial de Móveis Tigrão Ltda. e outro, provido em parte (REsp 833.264/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 15.08.2006, DJ 25.08.06 - grifamos).

25. Mas não é só. Ainda que assim não fosse, também a legislação infraconstitucional garante à Recorrente a possibilidade de aproveitamento do crédito ora discutido, conforme se demonstrará a seguir.

#### **A Legislação Infraconstitucional e a Garantia do Direito ao Crédito**

26. Conforme restou demonstrado acima, o Imposto sobre Produtos Industrializados está regido pelo princípio da não cumulatividade, conforme determinado pelo artigo 153 da Constituição Federal.

27. Assim, como não poderia deixar de ser, a legislação inferior tratou de reproduzir a regra constitucional, tendo sido o

*princípio em questão fielmente incorporado ao Código Tributário Nacional, conforme se depreende do artigo 49:*

‘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.’

*28. A conjugação do artigo 153, parágrafo 3º, II da Constituição Federal com o disposto no artigo 49 do Código Tributário Nacional, por si só já conduz à inequívoca conclusão de que o direito ao crédito do IPI é absoluto, amplo e irrestrito.*

*29. Não obstante, para dar maior clareza ao direito creditório dos contribuintes, a Lei nº 9.779/99 ratifica o direito de os contribuintes do IPI — tal qual a Recorrente — apropriarem o crédito desse imposto na aquisição de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) empregados na industrialização de produtos não tributados lato sensu:*

‘Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre calendário, decorrente 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.’

*30. Somando-se a isso tudo, diga-se que o próprio Regulamento do IPI prevê o direito de os contribuintes do IPI apropriarem crédito dos insumos adquiridos ainda que as saídas não estejam sujeitas à tributação, inclusive por força de imunidade, tal como sucede com os lubrificantes fabricados e comercializados pela Requerente:*

‘Art. 195. 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 (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei nº 5.172, de 1996, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).

§ 2º O saldo credor de que trata o § 10, 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 nº 9.779, de 1999, art. 11).’ (grifamos)

31. Ora, sendo a atividade dos agentes fiscais subordinada e vinculada à regulamentação exarada pelo Poder Executivo, ex vi do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, forçoso é reconhecer que não poderiam os autuantes desconsiderarem a clara e expressa letra do RIPI ao reconhecer a manutenção do crédito do IPI, inclusive nas **industrializações de produtos imunes**.

Cite-se, a propósito, a opinião do Prof. João Luiz C. da Rocha, discorrendo sobre o artigo 11 da Lei nº 9.779/1999: ‘Depois dessa contundente admissão pelo próprio legislador, acredita-se não haja mais o que se discutir quanto ao direito do industrial se aproveitar de créditos de IPI decorrentes de compra de insumos e que remanescem em razão de saídas isentas ou imunes de produtos seus.’ (Revista Dialética de Direito Tributário, nº50, pág.43).

32. Não bastasse a clareza dos comandos constitucionais, legais e regulamentares acima destacados, a própria Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 33/99 - ato este que subordina e vincula seus agentes -, na qual a manutenção do crédito do **IPI** nas saídas, inclusive imunes, é mais uma vez ratificada:

‘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.’ (grifamos)

33. Do escorço acima, verifica-se ser incontroverso o direito à manutenção do crédito do IPI na aquisição de insumos, ainda que o produto a ser industrializado não estivesse sujeito A tributação do **IPI**, a exemplo dos produtos imunes produzidos pela Requerente.

34. Nem se alegue, como faz o acórdão recorrido, que ‘quando a IN SRF nº 33/99 dispõe sobre o art. 11 da Lei nº 9.779 e inclui os produtos imunes está a se referir aos imunes por destinação a exportação’, pois tal conclusão carece de qualquer embasamento legal, sendo fruto exclusivo dos infrutíferos, injustos e ilegais esforços que vêm empregando a administração pública para a restrição do direito creditório dos contribuintes.

35. Em outras palavras, o que fez o acórdão recorrido foi indevida e inadvertidamente integrar a legislação de regência, como lhe coubesse a faculdade de dizer o que está dito nas

36. Quanto a esse ponto, repise-se, cumpre lembrar que o artigo 142 do Código Tributário Nacional prevê que a atividade dos agentes fiscais é vinculada e subordinada aos ditames legais exarados por seus superiores, o que significa dizer que não dispõem as autoridades administrativas de qualquer margem de discricionariedade para o trato das questões fiscais que lhe são submetidas.

37. Devem, portanto, por dever de ofício, aterem-se a verificar se o quanto requerido encontra ou não amparo na legislação em vigor.

38. Ou seja, não é franqueado ao agente administrativo invocar que determinado comando legal teve outro propósito além daquele que clara e expressamente estiver contido na norma que lhe rege a atividade, mormente no que diz respeito à exigência de tributos, nos termos do artigo 108, parágrafo 1º, do CTN.

39. Ademais, ainda que fosse explícita a intenção da mencionada Instrução Normativa, ou de qualquer outra norma infraconstitucional, de restringir o direito ao aproveitamento dos créditos aos produtos destinados à exportação, tal medida seria igualmente rechaçada, pois não há dúvida quanto à impossibilidade de um ato administrativo alterar norma constitucional, ainda mais em se tratando de majoração tributária.

40. Fato é que, dos normativos acima transcritos, verifica-se que contrariamente ao entendimento do acórdão recorrido, firmado, data venia, sem qualquer fundamento legal, o direito **manutenção do crédito do IPI na aquisição de insumos tributados é mais do que legítimo, ainda que o produto industrializado seja imune!**

‘Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(..)§ 1º **O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.’**

41. Não foi por outra razão, aliás, que a Secretaria da Receita Federal exarou diversos precedentes corroborando o entendimento de que o artigo 11 da Lei nº 9.779/99 e o artigo 4º da Instrução Normativa nº 33/99 eram aplicáveis, inclusive, para a saída de produtos imunes, a saber:

‘DECISÃO Nº 248, DE 17 DE OUTUBRO DE 2000 - (DOU DE 01.12.2000)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI

Ementa: Produto final imune. Creditamento. Possibilidade.

Segundo o entendimento administrativo dominante, o disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/99 defere genericamente ao industrial de produtos imunes o direito de crédito quanto aos insumos e o

**respectivo aproveitamento para, sucessivamente, compensar com IPI porventura devido, compensar com outro tributo ou obter ressarcimento em espécie, obedecidas as formalidades pertinentes.**

Dispositivos Legais: CF, art. 150, VI, "d", art. 153, parágrafo 3º II e III, art. 155, parágrafo 97/99, art. 11; IN 33/99; ADN COSIT 17/2000. (grifamos)

DECISÃO Nº 48, DE 05 DE ABRIL DE 2000 - (DOU DE 03.07.2000)

**APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS IMUNES.**

Em decorrência do art. 11 da MP nº 1.788, de 29/12/1998, convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e em face do disposto no art. 4º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999, a partir de 1º de janeiro de 1999 poderão ser registrados e mantidos na escrita fiscal do **estabelecimento industrial ou equiparado os créditos do IPI relativos aos insumos empregados na impressão de livros, jornais e periódicos, produtos imunes** conforme o art. 150, VI, "d", da Constituição Federal. O registro e aproveitamento desses créditos far-se-á conforme estabelecido no art. 2º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999 (DOU de 24/03/1999), não se aplicando, porém, nesse caso, o estorno previsto no parágrafo 3º do mesmo artigo, apesar de os livros, jornais e periódicos, em razão da imunidade constitucional que lhes foi conferida, constarem da TIPI aprovada pelo Decreto nº 2.092/1996 como produtos "não-tributados", "NT". (grifamos)

*42. Como se vê, as próprias autoridades fiscais federais reconhecem direito à manutenção do crédito do IPI na saída de produtos não sujeitos ao imposto — inclusive em decorrência de imunidade.*

*43. Por assim ser, tem-se como demonstrada a existência de múltiplos fundamentos constitucionais, legais e regulamentares que legitimam a manutenção do crédito apropriado pela Requerente, razão pela qual não poderia o órgão a quo deixar de homologar as compensações realizadas.*

*44. Assim, forçoso que se reconheça que o entendimento do acórdão recorrido conflita com a Constituição Federal, com o Código Tributário Nacional, com a Lei 9.779/99 e com a Instrução Normativa 33/99.*

*45. Ademais, ainda que se pudesse cogitar da procedência do entendimento consagrado pelo acórdão recorrido, seria mister aplicar ao caso concreto o disposto no artigo 100 do Código Tributário Nacional.*

*46. Com efeito, de acordo com o inciso I do artigo 100 do Código Tributário Nacional, a observância de ato normativo expedido pelas autoridades administrativas - in casu a Instrução Normativa 33/99 -, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária.*

*47. Esclareça-se: in casu, como havia inclusive Instrução Normativa impondo que os agentes fiscais reconhecessem o*

*direito ao crédito do IPI ainda que as saídas subseqüentes fossem imunes, é certo que a situação tratada enquadra-se nos estritos termos do inciso I do artigo 100 do Código Tributário Nacional.*

### **O Pedido**

*48. Ante o exposto, é a presente para requerer seja dado integral provimento ao presente recurso, a fim de que seja reconhecido o direito creditório da Recorrente e homologar em sua totalidade a compensação de que trata este processo administrativo fiscal, pelas sólidas razões acima expostas.*

*49. Caso assim não entenda V. Exa., o que se admite apenas por argumentação, a Recorrente requer a exclusão da cobrança referente aos juros, multa e atualização monetária, nos termos do supracitado artigo 100 do Código Tributário Nacional.*

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Relatora Judith do Amaral Marcondes Armando

Aprecio o recurso voluntário interposto pela IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO, em boa forma.

Conforme relatado, a matéria aqui discutida versa sobre a possibilidade de obter créditos de IPI extemporâneos, a partir da industrialização de insumos cujo produto resultante encontra-se na TIPI com a notação NT.

Depreende-se do relatório que a empresa solicitou compensação de créditos de IPI relativos ao segundo trimestre de 2003 com débitos de IRPJ e CSLL.

A base do pedido refere-se ao art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999.

Diz o referido artigo:

*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 a 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*

De plano é de se notar que a DRJ de Nova Iguaçu esclareceu que:

*Nesse sentido mencione-se que a análise de processos fiscais no âmbito administrativo obedece de forma irrestrita aos atos legais que comandam as disciplinas em discussão, assim como o manifesto entendimento da Secretaria da Receita Federal, tal qual estipula o artigo 7º da Portaria MF nº 58, de 17/03/2006, in verbis: 'Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos'.*

Observo que no âmbito do CARF, embora este Conselho esteja incluído na esfera administrativa, o julgador não está subjugado pelas interpretações da SRFB, podendo discordar delas sempre que escorado na leitura objetiva da Lei, e nos princípios que regem a administração pública.

Observo, ainda, que a interpretação feita pelo julgador da instância *a quo*, ainda que perfeitamente elaborada, nos termos balizadores das normas que o vinculam, não me parece a melhor escolha para este colegiado que se pauta, primordialmente, pela letra e espírito das leis.

Disse o julgador:

*A propósito do alcance da expressão 'imunes' no contexto do art. 4º da IN SRF nº 33/1999, mencione-se que, por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17 de abril de 2006, a Secretaria da Receita Federal, dispondo sobre a aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, combinado com o art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, assim declarou:*

*'Art 1º 0 Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais ao legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito a manutenção e utilização dos créditos.*

*Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:*

*I - com a notação "NT" (não-tributados, **a exemplo dos produtos naturais ou em bruto**) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002;*

**II- amparados por imunidade;**

**III - excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi).**

**Parágrafo único.** Excetuam-se do disposto no inciso II os produtos tributados na Tipi que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior'.  
(*negrito acrescido*)

*Visando maior clareza reproduz-se, a seguir, os dispositivos legais a que se refere o citado ADI, quais sejam o art. 50 do Decreto-Lei nº 491, de 1969 e o art. 11 da Lei nº 9.779/99. Vejamos:*

*Decreto-Lei nº 491, de 1969, art. 5º:*

E assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados (restabelecido pelo art. 1º da Lei Ordinária nº 8.402/1992).

*Lei nº 9.779/99, 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 a 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.

*Instrução Normativa SRF nº 33/1999:*

Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei no 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados a alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.

*Verifica-se, pois, que a Instrução Normativa da SRF em seu art. 4º nada fez além de incluir, em um único artigo, todas as hipóteses de creditamento presentes em diferentes leis (ou seja, operações de saída incluídas no campo de incidência do IPI — saídas tributadas, isentas ou alíquota zero, ou, caso assim não seja, que a hipótese de creditamento decorra de benefício fiscal expresso em dispositivo legal) e, ao proceder dessa maneira excluiu qualquer outra possibilidade. Assim, é correto afirmar — pelo critério da exclusão — que, quando a IN SRF nº 33/99 dispõe sobre o art. 11 da Lei nº 9.779 e inclui os produtos 'imunes' está a se referir aos imunes por destinação à exportação (inciso III, do §3º, do art. 153, da Constituição Federal), uma vez que não se encontram no ordenamento jurídico brasileiro outras hipóteses que se enquadrem nos requisitos anteriormente elencados a ensejar o direito ao*

*creditamento. Vale dizer, a imunidade a que se refere o artigo 4º da IN SRF nº 33/99 é tão somente aquela relativa a produtos tributados (portanto, presentes no campo de incidência do IPI) destinados ao exterior (sobre os quais se aplica a imunidade constitucional em razão da destinação à exportação), cujo direito de manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem efetivamente utilizados na industrialização, como visto, é assegurado pelo art. 5º do Decreto-Lei nº 491, de 1969.*

Em primeiro lugar, vejo que o artigo 11 da Lei nº 9.779 não excluiu os produtos imunes ou NT do conjunto dos produtos industrializados que podem dar direito ao crédito mencionado na Lei, ao contrário, do conjunto de produtos industrializados, onde também estão os produtos imunes, ressaltou a inclusão dos produtos tributados a alíquota zero e os isentos.

Assim, a parte *alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999*, foi acrescentada, sem base legal, valendo-se a administração tributária de arquitetura conceitual alheia ao texto legal.

A autorização para regulamentar não inclui a possibilidade de aumentar ou reduzir o alcance da norma. Prontamente entendo que a SRFB ao editar a IN e o Ato interpretativo da IN regulamentadora se passou da competência que lhe foi conferida, reduzindo, sem base legal, o tamanho crédito.

O artigo 11, volto a transcrever,

*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.*

Fala em aquisição de matérias primas produtos intermediários e material de embalagem destinados – aplicados – na industrialização - friso, no processo produtivo de cujo resultado nascer nova mercadoria, nova utilização de mercadoria, nova apresentação, enfim qualquer coisa compreendida no conceito de industrialização conforme definida na lei.

No sítio da SRFB encontramos que produto industrializado é o resultante de qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, **sendo irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados**, tais como:

- a) **transformação** - operação exercida sobre a matéria-prima ou produto intermediário, que resulta na obtenção de espécie nova;
- b) **beneficiamento** – operação que modifica, aperfeiçoa ou, de qualquer forma, altera o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto;

c) **montagem** – operação que consiste na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulta novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal;

d) **acondicionamento ou reacondicionamento** – operação que altera a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria;

e) **renovação ou recondicionamento** – operação exercida sobre produto usado ou parte remanescente do produto deteriorado ou inutilizado, que renova ou restaura o produto para utilização. (os negritos são meus)

Assim, me permito entender que a industrialização pode ocorrer numa planta industrial submetida às regras de aplicação do IPI ou não.

Note-se que uma parte dos produtos mencionados na TIPI como não tributados – NT – são produtos industrializados que o legislador constituinte incluiu fora do conjunto de produtos alcançados pela tributação do IPI, alguns dos quais por força do art. 5º do Decreto nº 4.544, de 2002 (antes outros decretos reguladores do IPI).

É também de se observar que a administração tributária já manifestou entendimento na mesma direção do nosso, conforme atestam as decisões trazidas no recurso voluntário e o próprio CARF não tem posição pacificada sobre a matéria.

*'DECISÃO Nº 248, DE 17 DE OUTUBRO DE 2000 - (DOU DE 01.12.2000)*

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI*

*Ementa: Produto final imune. Creditamento. Possibilidade.*

*Segundo o entendimento administrativo dominante, o disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/99 defere genericamente ao industrial de produtos imunes o direito de crédito quanto aos insumos e o respectivo aproveitamento para, sucessivamente, compensar com IPI porventura devido, compensar com outro tributo ou obter ressarcimento em espécie, obedecidas as formalidades pertinentes.*

*Dispositivos Legais: CF, art. 150, VI, "d", art. 153, parágrafo 3º, II e III, art. 155, Lei nº 9.779/99, art. 11; IN 33/99; ADN COSIT 17/2000.' (grifamos)*

*'DECISÃO Nº 48, DE 05 DE ABRIL DE 2000 - (DOU DE 03.07.2000)*

*APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS IMUNES.*

*Em decorrência do art. 11 da MP nº 1.788, de 29/12/1998, convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e em face do disposto no art. 4º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999, a partir de 1º de janeiro de 1999 poderão ser registrados e mantidos na escrita fiscal do estabelecimento industrial ou equiparado os créditos*

*do IPI relativos aos insumos empregados na impressão de livros, jornais e periódicos, produtos imunes conforme o art. 150, VI, "d", da Constituição Federal. O registro e aproveitamento desses créditos far-se-á conforme estabelecido no art. 2º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999 (DOU de 24/03/1999), não se aplicando, porém, nesse caso, o estorno previsto no parágrafo 3º do mesmo artigo, apesar de os livros, jornais e periódicos, em razão da imunidade constitucional que lhes foi conferida, constarem da TIPI aprovada pelo Decreto nº 2.022/1996 como produtos ‘não tributados’, ‘NT’.’ (grifamos)*

A expressão “*Que o contribuinte não puder compensar na saída de outros produtos*”, também não significa que o contribuinte não pode compensar porque não é contribuinte do IPI, ou porque não é estabelecimento industrial na conformidade com as regras do IPI (produtores de produtos tributados pelo IPI). A Lei nº 9.779/99, determina que os produtos industrializados, **inclusive** os isentos e não tributados, podem ter os valores das aquisições de matérias-primas, material intermediário e material de embalagem aproveitados para efeitos de créditos, assim, a palavra **inclusive** não é letra morta, porque as leis não as tem, e não cogita, evidentemente, de qualquer restrição ou exclusão, uma vez que o vocábulo para significar restrição é **exclusive**.

Mais uma vez, tal interpretação restritiva não está permitida ao intérprete e o Ato interpretativo que foi editado posteriormente à IN não tem respaldo legal e descaracteriza a determinação legislativa.

Já a expressão *obedecidas as normas da SRFB* também não autoriza o órgão a criar leis. É por demais sabido que a normatização não pode limitar ou aumentar o conteúdo do texto legal a que se refere, sob risco de estar usurpando competência de outrem. Assim mesmo, há de se convir que, ainda que por absurdo, a interpretação dessa parte do texto legal pudesse socorrer o conteúdo da IN ora combatida, é sobejamente sabido que a competência para legislar é indelegável.

O seguinte trecho extraído da decisão *a quo* permite verificar o que estamos observando:

*Verifica-se, pois, que a Instrução Normativa da SRF em seu art. 4º nada fez além de incluir, em um único artigo, todas as hipóteses de creditamento presentes em diferentes leis (ou seja, operações de saída incluídas no campo de incidência do IPI — saídas tributadas, isentas ou alíquota zero, ou, caso assim não seja, que a hipótese de creditamento decorra de benefício fiscal expresso em dispositivo legal) e, ao proceder dessa maneira excluiu qualquer outra possibilidade.*

Ao meu sentir a IN fez sim algo mais do que incluir em um único artigo todas as hipóteses de creditamento presentes em diferentes leis, na medida em que, decorrente dessa forma de regulamentar, nada ortodoxa, usurpou competência que não possui e vinculou toda administração tributária ao cumprimento de algo que não estava previsto em qualquer das leis de regência da matéria.

Ainda sobre a decisão *a quo*:

*Se os produtos classificados na TIPI como ‘NT’ não estão incluídos no campo de incidência do IPI, há que se concluir que quem fabrica tais produtos, mesmo sob uma das operações de*

*industrialização previstas no Regulamento do IPI não é considerado, à luz da legislação de regência desse imposto, estabelecimento industrial. Isso porque, de acordo com o dispositivo legal, estabelecimento industrial é o que industrializa produtos sujeitos à incidência do IPI, ou seja, é aquele estabelecimento que executa qualquer das operações definidas na legislação do imposto como 'de industrialização', da qual, cumulativamente, resulte um produto 'tributado', ainda que de alíquota zero ou isento. Ao contrário, não é estabelecimento industrial para fins de IPI aquele que elabora produtos classificados na TIPI como não tributado (NT), bem como quem realiza operação excluída do conceito de industrialização dado pelo RIPI.*

A construção acima proposta é falaciosa, para o que se propõe. De fato, o estabelecimento que industrializa produtos NT não é industrial para fins de IPI e não é a toa que a expressão “*não é considerado, a luz da legislação de regência desse imposto*” foi inserida no parágrafo. Entretanto, para efeitos da aplicação do artigo 11 da Lei nº 9.779, de janeiro de 1999, não importa que o estabelecimento seja considerado industrial para efeitos de IPI, mas, que industrialize produtos.

Portanto, não se deve aproveitar o conteúdo mais restritivo, que encolhe o conteúdo normativo editado em Lei, simplesmente por existir ato normativo interpretativo nessa direção, refletindo uma posição conjuntural da administração tributária.

Lembra-me Roland Barthes pensando sobre a linguagem, em sua aula inaugural na Escola de França. E me deixa o incomodo intelectual de saber o conteúdo autoritário da linguagem conjuntural do poder. Não deixa de ser crível que os conteúdos, perpassados pelos códigos de grupos, são absorvidos, descuidadamente, pelos que transitam no mesmo ambiente, ainda que não sejam parte daquele poder, e se tornam persuasivos, quando não simplesmente obrigatórios.

E nem pensar que estou admitindo que o Estado é bandido, como mencionado no recurso, citando Bandeira de Melo, ou pregando a anarquia. Entendo a necessidade da regulamentação e os benefícios que ela introduz. Nada obstante, o julgador há de se precaver da persuasão quando está julgando. É-lhe defeso exercer o seu mister pelo código de outrem. Ele deve se valer, se necessário, em adição ao seu, do código do Parlamento, a quem é lícito dizer a vontade da coletividade que representa.

Volto ao tema sobre o qual já me pronunciei no início deste voto.

É de ser observado, por oportuno, que com relação as normas de aproveitamento de créditos de IPI há interpretações restritivas que vigoraram, como se fossem leis, temporariamente, no âmbito da administração tributária, e se espraiam por onde ela transita, ainda que descaracterizada, até que desfalecem a luz de argumentos mais consistentes. Foi assim recentemente com relação ao crédito presumido de IPI quando os insumos eram adquiridos de pessoas físicas e cooperativas.

Considero muito expressiva a informação prestada no início do voto condutor do julgamento *a quo* sobre a vinculação. Efetivamente, a linguagem, mesmo referida ao contexto legal, permite adotar, segundo o viés de quem a escuta ou lê, interpretações plausíveis, coerentes. Entretanto, afirmar desde o início o contexto vinculado da argumentação

mostra, lealmente aliás, a condição em que ela é válida. Assim, entendo o voto condutor *a quo* exatamente como ele foi apresentado, isto é, circundado pelos ditames da administração, representando a formalização da posição oficial, para o caso concreto, no momento desse julgamento.

No presente caso, enfatizo, o autor do voto condutor, observadas as limitações a que está submetido por contingências funcionais, construiu sua argumentação considerando toda normativa infralegal, inclusive o Ato Declaratório Interpretativo, e não poderia ter chegado a outra conclusão, sob pena de responsabilidade funcional.

Diferentemente, esta julgadora, não vinculada aos atos normativos infralegais, a luz do conhecimento isento adquirido nas lides deste CARF, evolui do pensamento até bem pouco tempo adotado quanto à matéria e entende que são passíveis de aproveitamento do crédito os insumos utilizados na industrialização, mesmo quando o produto resultante da industrialização seja imune.

Enfim, há de ser enfrentado o teor da Sumula 20, atual, do CARF.

Por prudência, e sentimento de dever de compromisso, uma vez que fiz parte do colegiado que a validou, curvo-me ao entendimento então esposado, de que aplica-se ao presente caso.

Quanto a aplicação do artigo 100 do CTN.

Diz o referido artigo:

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

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

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

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

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

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

Dentre os atos normativos editados por autoridades tributárias está o Ato Declaratório Interpretativo, o qual não nos vincula enquanto julgadores, mas entendo estar abrangido no inciso I do artigo 100.

Assim sendo, nesses exatos termos, voto por negar provimento ao recurso interposto.

Judith do Amaral Marcondes Armando

**Declaração de voto**

Conselheiro Daniel Mariz Gudino

**a) Da não aplicabilidade da Súmula CARF nº 20 ao caso sob exame**

O motivo pelo qual abri divergência da votação da distinta Conselheira Relatora diz respeito ao conceito de produtos NT para fins de aplicação da Súmula CARF nº 20. Embora minha posição não tenha prevalecido na votação do colegiado, faço questão de registrar as minúcias dessas razões para evitar mal entendidos sobre o assunto.

Com efeito, os precedentes que deram ensejo à referida súmula não trataram de produtos NT em decorrência de imunidade. Senão vejamos:

Acórdão nº 202-15.266, de 05/11/2003

*NORMAS PROCESSUAIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRAZO DECADENCIAL. O termo inicial de contagem da decadência/prescrição para solicitação de restituição/compensação de valores pagos a maior não coincide com o dos pagamentos realizados, mas com o da resolução do Senado da República que suspendeu do ordenamento jurídico a lei declarada inconstitucional. Pedido acolhido para afastar a decadência.*

*COMPENSAÇÃO. Os indébitos, oriundos de recolhimentos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, deverão ser calculados considerando que a base de cálculo do PIS, até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária.*

*ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. A atualização monetária, até 31/12/95, dos valores recolhidos indevidamente, deve ser efetuada com base nos índices constantes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27/06/97, devendo incidir a Taxa SELIC a partir de 01/01/96, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.*

*Recurso provido em parte.*

Acórdão nº 202-15.366, de 03/12/2003

*IPI - CRÉDITOS BÁSICOS - RESSARCIMENTO - INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS - À mingua de previsão legal, é vedado o aproveitamento de créditos de IPI referentes à aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos não tributados (NT na TIPI). Com a entrada em vigor da Lei nº 9.779, de 1999, somente foi admitida a possibilidade de aproveitamento do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero.*

*Recurso ao qual se nega provimento.*

.....

Acórdão nº 202-15.455, de 17/02/2004

*IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. O Princípio da não cumulatividade aplica-se apenas aos produtos tributados incluídos no campo de incidência desse imposto. Não geram direito a créditos de IPI as aquisições de insumos aplicados em produtos que correspondem à notação NT (Não Tributados) da tabela de incidência TIPI..*

*Recurso ao qual se nega provimento.*

.....

Acórdão nº 202-16.141, de 28/01/2005

*IPI. DIREITO A CREDITAMENTO. Não há direito a crédito do IPI incidente nos insumos aplicados em produtos não tributados (NT).*

*Recurso voluntário ao qual se nega provimento.*

.....

Acórdão nº 204-00.488, de 11/08/2005

*IPI. RESSARCIMENTO. Os produtos classificados na TIPI como NT estão fora da incidência do IPI, pelo que, em relação a eles, não há atividade industrial e, em consequência, não há legitimidade para creditamento das mercadorias adquiridas para sua produção.*

*Recurso negado.*

Por essa razão, entendo que a Súmula CARF nº 20 não se aplica aos casos em que os insumos são adquiridos para a industrialização de produtos imunes.

No caso dos produtos industrializados pela Recorrente, os mesmos assumem a condição de NT pelo simples fato de gozarem da imunidade de que trata o art. 155, § 3º, da Constituição Federal.

A imunidade é uma isenção qualificada por estar positivada na Constituição Federal e não em lei ordinária.

Tanto isso é verdade que a Instrução Normativa SRF nº 33 de 1999, ao disciplinar o art. 11 da Lei nº 9.779 de 1999, incluiu os produtos imunes quando a manutenção dos créditos de insumos se restringia expressamente à industrialização de produtos isentos e sujeitos à alíquota zero. Vejamos:

Lei nº 9.779 de 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.*

.....  
*Instrução Normativa nº 33 de 1999*

*Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, **inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero**, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.*

Diante do exposto, entendo que a Súmula CARF nº 20 deve ser empregada muito cautelosamente pelos conselheiros, a fim de evitar que o seu conteúdo normativo não exceda os limites fáticos e jurídicos dos precedentes que lhe deram ensejo.

#### **b) Da aplicabilidade do art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional**

Ao contrário do que entendeu a maioria do colegiado do qual eu tenho a honra de integrar, a Recorrente pleiteou o ressarcimento do crédito de IPI em razão de a Instrução Normativa SRF nº 33 de 1999 garantir o aproveitamento do saldo credor decorrente da aquisição de insumos para a industrialização de produtos imunes.

Registro que, em 2003, quando foi pleiteado o ressarcimento do crédito em questão, a referida norma complementar ainda não havia sido objeto de interpretação autêntica. Isso ocorreu apenas quando da edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 005 de 2006.

Desse modo, não se pode dizer que a Recorrente contrariou a Instrução Normativa SRF nº 33 de 1999, sendo essa a razão pela qual entendo que o art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional deve ser aplicado para afastar a cobrança de multa e juros sobre o valor do débito que surgiu a partir da glosa sofrida pela Recorrente. Confira-se o teor do referido dispositivo legal:

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

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

(...)

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

E nem se diga que os acréscimos moratórios são devidos em razão do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 005 de 2006, pois, segundo o art. 106, I, do Código Tributário Nacional, a norma interpretativa se aplica retroativamente, exceto quanto à penalidade resultante da interpretação aplicada. Vejamos:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

***I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;***

(...)

Com efeito, ainda que a Súmula CARF nº 20 pudesse ser aplicada, e até por uma questão de coerência com a posição que manifestei no item “a” supra, não é possível admitir que os débitos resultantes da glosa do saldo credor da Recorrente não podem ser exigidos com multa e juros.

Daniel Mariz Gudino