



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

Processo nº 13710.000174/2003-69
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-01.890 – 3ª Turma Especial
Sessão de 11 de agosto de 2011
Matéria CRÉDITO DE IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente CIA. BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

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 incidente nas aquisições de insumos destinados à industrialização de produtos, incluídos os isentos e os 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 unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. O Dr. Carlos Renato Vieira do Nascimento – OAB/RJ nº 144.134 – fez sustentação oral. Ausentes, temporariamente, os conselheiros Andréa Medrado Darzé e João Alfredo Eduão Ferreira.

Assinado digitalmente

ALEXANDRE KERN - Presidente.

Assinado digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Hécio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa e Juliano Eduardo Lirani.

Relatório

O contribuinte acima identificado protocolizou junto à Receita Federal Pedido de Ressarcimento de crédito básico de IPI, nos termos da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 e da Instrução Normativa (IN) SRF nº 33, de 4 de março de 1999, apurado por sua filial detentora do CNPJ nº 33.069.766/0170-76, no valor de R\$ 1.139,77 (um mil, cento e trinta e nove reais e setenta e sete centavos), relativo ao 4º trimestre de 2002, conjugado com Declaração de Compensação de débitos de sua titularidade (fls. 1 a 2).

O interessado fundamentou o seu pedido com a Solução de Consulta exarada pela Superintendência da Receita Federal da 7ª Região Fiscal (fls. 32 a 39), em cuja ementa consta que, “segundo o entendimento administrativo dominante, o disposto no art. 11 da Lei 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” (fl. 32).

A repartição de origem indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou a compensação pleiteada (fls. 72 a 74), considerando que o contribuinte não seria estabelecimento industrial ou a esse equiparado.

Irresignado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 83 a 87), juntou cópias de parte de sua escrituração e de notas fiscais de aquisição de insumos e requereu a reforma da decisão e a consequente homologação da compensação, alegando, aqui apresentado de forma sintética, o seguinte:

a) é estabelecimento equiparado a industrial, em razão do que faz jus aos créditos de IPI compensados;

b) todos os seus estabelecimentos são equiparados a industrial, dado que exercem atividade de distribuição de combustíveis líquidos derivados ou não do petróleo e que, no desempenho de suas atividades, realizam a mistura, aditivação, processo de marcação de combustíveis;

c) todos as atividades desenvolvidas são fabris, uma vez que aperfeiçoam a mercadoria para o consumo final, como, exemplificativamente, no caso da gasolina automotiva que abastece os automóveis (gasolina C), que é obtida a partir de um processo de mistura de gasolina "A" com 20% de álcool anidro;

d) os produtos adquiridos, "Solução Diesel Granel" e "Solução F 1 Master Dil — Granel", são insumos para o processo de mistura e beneficiamento realizado, o que justifica a procedência do creditamento dos valores de IPI ali destacados, atestando, desse modo, a propriedade do seu Pedido de Ressarcimento.

A DRJ Salvador/BA indeferiu a solicitação (fls. 186 a 189), cujo acórdão restou ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

*IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. INSUMOS
APLICADOS NA ELABORAÇÃO DE PRODUTOS NT.*

*Os produtos classificados na TIPI como "NT" não estão
incluídos no campo de incidência do IPI, não se enquadrando*

suas elaborações no conceito jurídico de industrialização. Inaproveitáveis os créditos originários de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada

Ressaltou o relator *a quo* que o entendimento esposado na solução de consulta trazida aos autos pelo contribuinte, constituindo-se um dos seus fundamentos, foi no sentido de que, nos termos da Lei nº 9.779/1999, seria possível a manutenção dos créditos relativos aos insumos empregados na industrialização de produtos imunes, mas não se referiu ao enquadramento do consulente como estabelecimento industrial ou equiparado, para fins de ressarcimento/compensação de créditos do IPI.

Quanto ao argumento do então Manifestante de que seria equiparado a industrial, por entender que a mistura e a aditivação de combustíveis constituiriam um processo fabril, ressaltou o relator de piso que, conforme já decidiu a Superintendência da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta SRRF/4ªRF/Disit nº 5, de 01/02/2006, as operações de mistura, efetuadas por distribuidoras para obtenção de combustíveis, não constituem operação de industrialização, nos termos da legislação do IPI.

Não se conformando com tal decisão, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 208 a 226) e reitera seu pedido, repisando os mesmos argumentos.

Ressalta o Recorrente que, no que se refere ao argumento da decisão recorrida de que os produtos comercializados por ele constariam na TIPI com a notação NT e que, portanto, não seriam considerados industrializados pela legislação do IPI, não gerando direito ao aproveitamento de créditos na aquisição de insumos, tal entendimento seria completamente equivocado, pois a notação Não-Tributado (NT) da TIPI contempla todas as hipóteses de não incidência, como os fatos que não revelam capacidade contributiva, a falta de competência tributária, opção política etc. Segundo ele, “não-incidência é gênero no qual se enquadram a imunidade, a isenção e a não incidência pura e simples (não-incidência em sentido estrito)” (fl. 218).

Por fim, destaca a impossibilidade de retroação do disposto no Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17 de abril de 2006, que veda a aplicação do ressarcimento previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/1999 às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos não-tributados (NT) e aos imunes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

De início, registre-se que, de acordo com os documentos trazidos aos autos pelo interessado (fls. 3 e 37, dentre outras), a sua atividade empresarial é a distribuição de

combustíveis líquidos, ou seja, o comércio atacadista de álcool carburante, gasolina e demais derivados de petróleo, o que, em princípio, poderia abarcar operações equiparadas à industrialização, não fosse o fato de que, por se tratar da única atividade desempenhada, o Recorrente não se reveste da condição de industrial, ou mesmo equiparado a industrial, não sendo, por conseguinte, contribuinte do IPI, pois, nos termos do § 3º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, as operações envolvendo combustíveis e derivados de petróleo se sujeitam apenas à incidência do ICMS e dos Impostos de Exportação e de Importação.

Dessa forma, havendo previsão constitucional de imunidade das operações envolvendo tais produtos, e constituindo-se essas mesmas operações o único objeto social do Recorrente, tem-se que este não é contribuinte do IPI, não se lhe assegurando o direito de creditamento decorrente do princípio da não-cumulatividade.

Da mesma forma que ocorre com os comerciantes varejistas ou com os consumidores finais, todos eles não contribuintes do IPI, o imposto embutido no preço pago pelas mercadorias adquiridas é por eles suportado, não havendo previsão constitucional ou legal que garanta a sua recuperação.

Esse entendimento é o mesmo que se aplica no presente caso, pois sendo o Recorrente não contribuinte do IPI, em razão de que toda a sua produção é imune a esse imposto, a ele não se garante o direito ao creditamento do imposto incidente nas aquisições de insumos a serem aplicados na produção.

O art. 11 da Lei nº 9.779/1999 assim dispõe sobre a matéria:

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 inbutado 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.

Constata-se do excerto supra que o comando se destina aos contribuintes do IPI, pois somente a estes, salvo previsão legal em sentido contrário, se assegura o direito de creditamento do imposto incidente sobre os insumos aplicados na industrialização de produtos tributados, reforçando, mais uma vez, a sua não aplicação ao presente caso.

A Receita Federal, ao regulamentar o referido dispositivo, por meio da Instrução Normativa SRF nº 33/1999, assim dispôs:

Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI.

(...)

§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT)

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

Da leitura dos dispositivos supra, é possível constatar que a norma complementar determina que os créditos relativos a insumos aplicados em produtos não tributados devem ser estornados para fins de fruição do benefício instituído pela Lei nº 9.779/1999; tudo isso em conformidade com o princípio da não-cumulatividade.

Os combustíveis, por se referirem a produtos classificados na TIPI como não tributados (NT), subsumem-se à previsão normativa, em razão do que os créditos de IPI relativos aos insumos utilizados na mistura da qual decorrem devem ser estornados, nos casos em que a escrituração tenha se dado dessa forma.

É premente que se destaque que a legislação, ao se referir ao creditamento de IPI, está se dirigindo aos contribuintes desse imposto, pois somente a eles, salvo previsão legal em sentido contrário, se destinam as normas de tributação sob comento. Não sendo contribuinte do IPI, não há que se falar em aproveitamento de créditos do imposto incidente nas etapas anteriores da cadeia produtiva.

A questão se complica, um pouco, em razão do contido no art. 4º acima reproduzido, em que se altera a dicção da lei, prevendo-se, também, o aproveitamento do imposto relativo a insumos aplicados em produtos imunes, dando a entender que o benefício se estenderia a todos os sujeitos acobertados por quaisquer das hipóteses constitucionais de imunidade.

No entanto, conforme já foi demonstrado neste voto, o Recorrente não é contribuinte do IPI, a ele não se estendendo o dispositivo que se analisa. Essa constatação leva, inexoravelmente, à conclusão de que a previsão da instrução normativa se destina aos contribuintes do IPI que industrializam produtos sujeitos ao imposto e outros produtos não, podendo ser estes decorrentes de isenção, alíquota zero ou imunidade.

As indústrias que exportam parte de sua produção valem-se dos créditos de IPI decorrentes das aquisições de insumos aplicados nos produtos exportados, porque, primeiro, a Constituição Federal não veda e há previsão legal autorizando tal feito e, segundo, elas são contribuintes do imposto, encontrando-se, por conseguinte, autorizadas a se valerem da técnica da não-cumulatividade na apuração do imposto devido.

Outra não pode ser a inteligência que se obtém do preceito, pois, nos casos em que a pessoa jurídica não é contribuinte do IPI, a ela não se destinam os comandos legais e infralegais que regulam a escrituração do imposto consoante o princípio da não-cumulatividade, com a ressalva de haver previsão legal em sentido contrário.

Já constou de outros acórdãos deste Conselho entendimento semelhante ao ora adotado, dentre os quais se destaca o de número 202-18.618, julgado em 12 de dezembro de 2007, em que se consigna, no voto do relator, que o direito previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/1999 somente permite o ressarcimento de créditos de IPI quando a imunidade decorrer

de exportação, hipótese em que se admite o aproveitamento de créditos oriundos de insumos tributados, em conformidade com o art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal.

Esse entendimento é o mesmo que fundamenta a solução de consulta obtida pelo contribuinte, pois, em tese, os industriais, assim definidos na legislação do IPI, podem se valer dos créditos derivados de insumos aplicados em produtos imunes, mas desde que sejam contribuintes do imposto, condição essa não aplicável ao presente caso. Na própria solução de consulta, consta que o creditamento alcança os produtos imunes, mas, apenas, “genericamente” considerados, a depender do caso concreto.

Nesse dispositivo constitucional, o constituinte não previu, conforme fez em relação ao ICMS (art. 155, § 2º, II, “b”, da Constituição Federal), o não aproveitamento dos créditos do imposto incidente nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos exportados.

Ainda segundo o relator do acórdão acima referenciado, “a leitura que se deve fazer do art. 4º da IN SRF nº 33/1999 não pode ser isolada de sua matriz legal (art. 11 da Lei nº 9.779/99) e do ordenamento jurídico como um todo. Na verdade, ao analisar-se a sistemática de apuração do IPI, constata-se que o novo regramento trazido com a Lei nº 9.779/99 apenas inovou na ampliação das hipóteses de utilização e de compensação dos créditos incentivados, previstos na legislação tributária, em casos tais que a legislação anterior não permitia” (acórdão 202-18.618).

Esclarece o relator “que a partir da nova sistemática de aproveitamento de créditos, não mais se faz necessária a distinção anteriormente existente entre créditos básicos e créditos incentivados. Isto porque foi concedido autorização para utilização de quaisquer desses créditos, quando provenientes da aquisição tributada de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, desde que aplicados na industrialização de produtos tributados, isentos ou tributados à alíquota zero. Entretanto, a Lei nº 9.779/99 não revogou as situações existentes, antes enquadradas como incentivos fiscais, como é o caso dos créditos oriundos de insumos aplicados em produtos destinados ao exterior” (acórdão 202-18.618).

“Neste contexto, a IN SRF nº 33/99, ao incluir a expressão “imune” na referência aos produtos que davam direito ao benefício fiscal, deixou claro que o direito de crédito no caso de produtos tributados que gozem de imunidade constitucionalmente prevista para as exportações não havia sido revogado. Em momento algum este ato normativo teve a intenção de estender, sem base legal, o benefício para os produtos NT, mesmo no caso em que estes são objeto de imunidade objetiva, como ocorre com a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão” (acórdão 202-18.618).

“Reforça este entendimento o fato de que às instruções normativas não é dado poder para criar incentivo fiscal, tarefa que foi reservada à lei específica pela própria Constituição, conforme disposto no § 6º do art. 150” (acórdão 202-18.618).

“Assim, quando a IN SRF nº 33 se refere a produtos imunes, está unicamente esclarecendo que os produtos referidos no art. 11 da Lei nº 9.779/99, quando imunes, também dão direito ao benefício fiscal. Foi neste sentido que se posicionou a SRF ao editar o ADI nº 5/2006, *verbis*:

“Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.

Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 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."

Registrou, ainda, o relator que, “a IN SRF nº.33/99 nao criou beneficio fiscal novo, ou seja, não estendeu o alcance da Lei nº 9779/99 a todos os casos de imunidade previstos na Constituição, que constam na TIPI como NT (Não-Tributados)” (acórdão 202-18.618).

“Ao invés disto, o referido ato normativo esclareceu que, nos casos de saída imune de produtos tributados (inclusive isentos e de alíquota zero), os créditos decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização poderiam ser aproveitados. Isto acontece quando os referidos produtos são destinados ao exterior, cuja imunidade decorre do inciso III do 3º do art. 153 da Carta Magna, e já era prevista em lei antes mesmo da edição do art. 11 da Lei nº 9.779/99, conforme disposto no art. 52 do Decreto-Lei nº 491/69 e no inciso II do art. 1º da Lei nº 8402/92” (acórdão 202-18.618).

Por fim, reproduzem-se abaixo outros trechos do voto do relator no acórdão 202-18.618, *verbis*:

A alegação da contribuinte de que o Ato Declaratório nº 05/2006 não pode retroagir para justificar o indeferimento do seu pleito, há que se dizer que este ato não excluiu nenhum direito assegurado à recorrente por interpretação anterior, que estivesse vigente na data em que o suposto direito foi requerido. Ao contrário, a SRF sempre entendeu que a Lei nº 9.779/99 não incluiu os produtos NT como geradores do benefício fiscal de ressarcimento do saldo credor de IPI, como foi registrado no § 3 do art. 22 da IN SRF nº 33, de 1999. Quanto ao entendimento exarado pela Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal na 10ª Região Fiscal por meio da Solução de Consulta nº 180 de 11 de outubro de 2001," anexada aos autos, em resposta a questionamento formulado pela interessada, esclarece ser possível o aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes de aquisições de insumos empregados na fabricação de produtos imunes, isentos e os tributados à alíquota zero,

ressalvando, todavia, os utilizados em produtos não tributados (NT). Como os óleos lubrificantes derivados de Petróleo, além de imunes, são também NT perante a legislação do IPI, não é verdade que o direito da recorrente ao ressarcimento foi reconhecido pela SRF, pois que na referida decisão restou consignado que não era possível o creditamento do imposto pago na aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos NT.

(...)

Ademais, para que um produto dê direito ao crédito do IPI, apto a gerar, dependendo das condições, o saldo credor de que trata o art. 11 da Lei nº 9.779/99, há que ser, primeiramente, tributado pela legislação do IPI, mesmo que submetido à isenção ou à alíquota zero, o que não ocorre com os derivados de petróleo produzidos pela recorrente. Assim, independentemente de estarem ou não enquadrados no § 3º do art. 155 da CF/88, os óleos lubrificantes não possuem a característica necessária à geração do crédito do IPI ou seja, não são industrializados para fins de incidência desse imposto.

Se não é fabricante de produtos tributados pelo IPI, Consequentemente, não tem qualquer direito à escrituração de créditos de IPI e ao ressarcimento dos saldos credores que de seu acúmulo resultariam .

Não bastassem tais constatações, tem-se que este Conselho tem referida matéria já sumulada, conforme se depreende a seguir:

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.

Portanto, diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, tendo em vista que o Recorrente não é contribuinte do IPI, sendo o produto resultante de sua atividade classificado como não-tributado, não se lhe estendendo o direito de aproveitamento de créditos do IPI previsto na Lei nº 9.779/1999.

É como voto.

Assinado digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Relator



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

TERMO DE ENCAMINHAMENTO

Processo nº: 13710.000174/2003-69

Interessada: CIA. BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA

Encaminhem-se os presentes autos à unidade de origem, para ciência à interessada do teor do Acórdão nº **3803-01.890**, de 11 de agosto de 2011, da 3ª. Turma Especial da 3ª. Seção e demais providências.

Brasília - DF, em 11 de agosto de 2011.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente