



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
SEGUNDA CÂMARA**

**Processo n°** 13710.000867/2001-90  
**Recurso n°** 140.786 Voluntário  
**Matéria** IPI  
**Acórdão n°** 202-18.618  
**Sessão de** 12 de dezembro de 2007  
**Recorrente** COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA  
**Recorrida** DRJ em Juiz de Fora - MG

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 12/09/08  
Celma Maria de Albuquerque  
Mat. Siape 94442

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 22/10/08  
Rubrica Q.

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

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

RESSARCIMENTO. PRODUTO FINAL IMUNE OU NT.  
INSUMOS TRIBUTADOS. ESTORNO. IMPOSSIBILIDADE  
DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS.

Nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99, é facultada a manutenção e a utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos decorrentes do IPI pago por insumos entrados a partir de 1º de janeiro de 1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, quando destinados à industrialização de produtos tributados pelo imposto, incluídos os isentos e os sujeitos à alíquota zero, bem como os imunes se a imunidade decorrer de exportação. Tal regra não se aplica aos produtos finais NT, tampouco aos imunes, em função do art. 155, § 3º, da Constituição Federal, que trata de imunidade objetiva, aplicável aos derivados de petróleo.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente), Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López. O Conselheiro Ivan Allegretti (Suplente) apresentou declaração de voto.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 12/09/08  
Celma Maria de Albuquerque  
Mat. Siape 94442

  
NADJA RODRIGUES ROMERO

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Antonio Zomer.

### Relatório

Tratam os autos do Pedido de Ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, fl. 01, relativo à "créditos de IPI decorrentes de insumos utilizados na fabricação de produtos imunes, não tributados, isentos e alíquota zero", adquiridos no 1º trimestre/2001, fundado no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e no art. 4º da IN SRF nº 033/99. O pedido foi formulado pela matriz, mas a unidade detentora do crédito é o estabelecimento 33.069.766/0003-43, fl. 03. O pedido encontra-se cumulado com o Pedido de Compensação de fl. 02, com débito de Cofins, da matriz, período de apuração abril de 2001, em valor idêntico ao solicitado em ressarcimento.

Para fundamentar o pedido foi juntado, às fls. 63/67, cópia da Decisão SRRF/7ª RF/DISIT Nº 248/00, prolatada no processo de consulta formalizado sob o número 13710.001070/99-70 com o intuito de esclarecer "se há permissivo para a manutenção dos créditos relativos aos insumos empregados nos produtos imunes que industrializada, nos termos do artigo 11 da Lei 9.779/99".

A Unidade local da Secretaria da Receita Federal do domicílio da contribuinte, após exame materialidade do crédito, conforme Informação Fiscal, fl. 166/167, decidiu por meio do Despacho Decisório de fls. 173/187 indeferir o pleito, a partir dos argumentos, resumidos:

*"1º) na Solução de Consulta nº 248/00 em nenhum momento foi certificado (porque não foi objeto de consulta) que os produtos da consulente eram imunes ou não, mas apenas e tão somente analisado o direito de crédito quanto aos insumos empregados na industrialização de produtos alcançados pela imunidade, em razão do disposto no artigo 11 da Lei 9.779/99, concluindo a mesma 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 o IPI porventura devido, compensar com outro tributo ou obter ressarcimento em espécie, obedecidas as formalidades pertinentes';*

*2º) 'embora a solicitante não afirme, deduz-se que são lubrificantes os produtos por ela industrializados e comercializados, classificados como NT na forma da tabela da TIPI, e que, no seu entender, gozam da imunidade prevista no art.155 da CF de 1988';*

Brasília, 12/09/03

Celma Maria de Albuquerque  
Mat. Slape 94442

3º) 'se a empresa afirma, ainda que indiretamente, que os produtos saídos do seu estabelecimento são NT (não tributados), para que seu pedido ressarcimento de créditos de IPI não seja considerado improcedente, eles têm necessariamente que estar amparados pela imunidade constitucional';

4º) 'podemos afirmar que todo produto imune está classificado na TIPI como NT, porém a recíproca não é verdadeira, qual seja, nem todo produto NT é imune';

5º) continua o despacho decisório afirmando que o § 3º do art. 155 da CF restringe a imunidade em questão aos derivados de petróleo e que o conceito do que seja derivado de petróleo está expresso no art.18, inciso IV, § 3º do atual Regulamento do IPI (Decreto n.º 4.544/2002) no seguinte sentido: '... entende-se como derivados de petróleo os produtos decorrentes da transformação do petróleo, por meio de um conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação, classificados quimicamente como hidrocarbonetos'.

6º) cita a autoridade prolatora do despacho a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT n.º 374, de 3 de dezembro de 2003, que emana o entendimento de que '... só se consideram derivados de petróleo aquelas substâncias que decorrem do refino; vale dizer, que decorrem da operação física ou química diretamente realizada sobre o petróleo para a sua decomposição. Com isso, ficam afastadas da imunidade as substâncias obtidas em fases subseqüentes, como a que se cuida nos presentes autos, como a reunião de várias substâncias. Em outras palavras, a idéia de 'derivado' está subordinada a uma relação de imediatidade com o petróleo. (...) ... os derivados restringem-se aos hidrocarbonetos, ou seja, aos 'compostos formados exclusivamente de hidrogênio e carbono em suas milhares de formas' (Dicionário de Termos Técnicos, Luiz Mendes Antas, 1979, Traço Editora).'

7º) afirma a DERAT/RIO DE JANEIRO/RJ que 'nas condições estabelecidas pela legislação de regência e sua correta interpretação, a imunidade não alcança os produtos industrializados e comercializados pela empresa, quais sejam, óleos lubrificantes (2710.19.3). Isso porque tais produtos não são resultantes diretos do refino do petróleo, mas, isto sim, produtos obtidos em etapas posteriores da cadeia produtiva, nas quais ao óleo 'lubrificante base' - (...) - este realmente imune, são incorporados aditivos químicos, etc., e, então, os produtos finais são embalados';

8º) conclui o despacho decisório dentro da linha argumentativa de que em não havendo imunidade reconhecida para os óleos lubrificantes industrializados pela contribuinte, ilegítimo se mostra o pedido formulado tendo em vista que os produtos classificados na TIPI como não-tributáveis, por estarem fora do campo de incidência do IPI, não estão inseridos na hipótese de ressarcimento criada pelo art. 11 da Lei n.º 9.779/99, devendo, inclusive, os créditos decorrentes da aquisição de insumos utilizados na industrialização de tais produtos (os NT) serem estornados, na forma do § 3º da IN SRF n.º 33/99;

9º) e ao final concluiu pelo indeferimento do pedido de ressarcimento e pela não-homologação da compensação;"

Em decorrência do não-reconhecimento do direito ao crédito e da conseqüente não-homologação da compensação, e em razão de se tratar de débito não confessado/declarado em DCTF, foi formalizado o Processo nº 15374.002057/2005-95 (a esse apensado, cf. fls. 277/278), resultante da representação de fls. 01 a 02 do citado processo, com o objetivo de constituir o crédito tributário não declarado, tendo sido lavrado o Auto de Infração de fls. 28/32.

A contribuinte, irrisignada com a negativa do seu pedido, no devido prazo legal, apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 191/209, na qual traz suas razões de defesa a seguir resumidas:

*"- o pedido tem fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e na resposta favorável obtida no processo de consulta a que se refere a Decisão SRRF/7ª RF/DISIT nº 248/03 e os créditos originam-se da aquisição de insumos tributados aplicados na industrialização de óleos lubrificantes derivados de petróleo, classificados na TIPI como NT, imunes ao IPI conforme § 3º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 e inciso IV do art. 18 do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 - RIPI/2002;*

*- apresenta, como razões para reforma da decisão que nega a condição de imune ao produto óleo lubrificante derivado de petróleo, o seguinte: i) o crédito tributário está extinto por homologação expressa da autoridade administrativa competente; ii) o despacho decisório foi proferido com base em argumento insustentável juridicamente em razão da incorreta interpretação do conceito de derivados de petróleo; iii) ele contraria o entendimento expresso e claro da Solução de Consulta nº 248/2000; iv) e, parte de premissa totalmente equivocada para justificar o estorno dos créditos de IPI, em virtude da condição de produto NT, atribuída genericamente aos óleos lubrificantes pela TIPI;*

*- alega, em preliminar, que a Divisão de Fiscalização (DEFIC) manifestou-se expressamente pela legitimidade dos créditos compensados após fiscalização realizada para esse fim, tendo feito o mesmo inclusive em relação a vários outros processos, aos quais se refere o DOC. 04, anexo à manifestação (fls. 233/245).*

*- aduz que 'tanto a Constituição Federal como a legislação complementar e ordinária ao falar de derivados de petróleo, não fazem qualquer restrição ou menção ao fato de só se considerar derivado de petróleo o produto imediatamente decorrente do refino' e que 'o próprio STF (...) definiu que os óleos lubrificantes são derivados de petróleo e gozam da imunidade' contrariando a decisão recorrida, que se baseou nas conclusões contidas na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT Nº. 374, de 03/12/2003, de que apenas o Óleo Básico Lubrificante obtido diretamente da primeira etapa do refino do petróleo e composto exclusivamente por hidrocarbonetos poderia ser considerado derivado de petróleo para os fins da imunidade do IPI, e, portanto, os óleos lubrificantes não são derivados de petróleo e, assim, não submetidos à regra da imunidade constitucional;*

*- atesta que os produtos por ela fabricados 'são compostos primordial e basicamente por hidrocarbonetos (provenientes do refino do petróleo), conforme comprovam as Fichas de Informação de Segurança de Produto Químico de alguns dos produtos industrializados pela*

Brasília, 12/09/08

Celma Maria de Albuquerque  
Mat. Slape 94442

*Requerente (DOC. 06 anexo), e acrescenta que o item 2710.1 da TIPI define, sem distinção, como derivados de petróleo, os óleos lubrificantes que contenham, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo e, conclui: ' não há como se negar a natureza de derivados de petróleo dos óleos lubrificantes industrializados pela Requerente, assim contemplados pelo art. 155, § 3º da CF e pela própria legislação do IPI (cuja composição contém bem mais que 70% de óleo de petróleo – doc. 07)';*

*- apresenta, ainda, para fundamentar seu pleito, a Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT Nº 180, de 11/10/2001 (Doc. 08), e acrescenta que a Receita Federal 'nunca questionou a natureza imune (quanto ao IPI) concedida pela Constituição Federal aos óleos lubrificantes industrializados pela Recorrente';*

*- traz longa argumentação acerca do que seja o campo de incidência do IPI, estabelecendo conceitos e distinções quanto a incidência, não-incidência, imunidade e isenção, para combater a conclusão da decisão recorrida de que o produto óleos, lubrificantes é não-tributado, ou seja, não está incluído no campo de incidência do IPI, mas não é imune;*

*- acrescenta quanto à observação contida no despacho decisório de que não foi apresentada Dcomp eletrônica, que 'à época da apresentação do pedido de compensação ainda não havia sido instituída a entrega eletrônica, nem tampouco a Recorrente foi intimada para fazê-lo posteriormente';*

*Requer ao final, seja atribuído efeito suspensivo à manifestação de inconformidade para suspensão da exigibilidade do crédito tributário compensado, bem como a reforma da decisão e a homologação da compensação efetuada.*

*Apresentou ainda impugnação ao lançamento, constituído por meio do processo 15374.002057/2005-95, para formalizar o crédito tributário indevidamente compensado, fls. 38/57, na qual alega, em síntese, que "o débito exigido, ao contrário do que alega o Fiscal autuante, foi devidamente declarado/confessado através do Pedido de Compensação constante do processo 13710.000867/2001-90, convertido por força do art. 74, § 4º, da Lei nº 9.430/96 em Declaração de Compensação, a qual, nos termos do § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 constitui declaração/confissão de dívida e instrumento hábil para a cobrança do crédito tributário"; e ao final requer o cancelamento do auto de infração e a análise conjunta desse processo com aquele a que se refere a Dcomp (13710.000867/2001-90)."*

A DRJ em Juiz de Fora – MG apreciou as razões e defesa da contribuinte e o que mais dos autos consta, decidindo pelo indeferimento do pleito, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 09-14.629, de 26 de setembro de 2006, assim ementado:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001*

*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. Incluir a imunidade da energia elétrica, dos derivados de petróleo, dos minerais e dos combustíveis no intervalo de abrangência da norma regulamentadora é admitir a invasão da reserva legal, é espancar a presunção de legitimidade de que gozam os atos administrativos, é tentar, sem qualquer sustentáculo jurídico, interpretação extensiva absolutamente incabível.*

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Período de apuração: 01/03/2001 a 31/03/2001*

*DCOMP.*

*Somente as declarações de compensação entregues à SRF a partir de 31/10/2003, data da publicação da MP nº 135, de 2003, constituem-se confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos indevidamente compensados.*

*Rest/Ress. Indeferido - Comp. Não homologada”.*

A contribuinte irrisignada com a decisão da Primeira Instância de Julgamento Administrativo interpôs recurso a este Segundo Conselho de Contribuintes onde basicamente defende as mesmas posições da manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO, Relatora

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

Segundo o relato, o litígio está adstrito ao pleito da contribuinte de Ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, de créditos presumidos decorrentes das aquisições de insumos utilizados na fabricação de óleos lubrificantes derivados de petróleo, que no entendimento da contribuinte o produto por ela fabricado se enquadra na condição de imune, nos termos do art. 155, § 3º, da Constituição Federal.

O direito ao crédito presumido instituído pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, só permite o ressarcimento de créditos de IPI quando o produto final é isento, submetido à alíquota zero ou imune, e nesta última hipótese tão-somente se a imunidade decorrer de exportação. Apenas a imunidade em razão de vendas para o exterior (art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal) é que permite o aproveitamento de créditos oriundos de insumos tributados, nele empregados.

O dispositivo legal acima citado tem o seguinte teor:

*"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." (g/n)*

A Instrução Normativa SRF nº 33/99 esclareceu que o benefício alcança, também, os produtos imunes exportados.

Veja-se as disposições do ato normativo:

*"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 RPII:*

[...]

*§ 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." (grifei)*

A partir da edição da norma citada sobreveio o questionamento se teriam sido todos os casos de imunidade abrangidos pelo regramento advindo da IN SRF nº 33/99.

A leitura que se deve fazer do art. 4º da IN SRF nº 33/99 não pode ser isolada de sua matriz legal (art. 11 da Lei nº 9.779/99) e do ordenamento 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.

Convém esclarecer 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 9.799/99 não revogou as

na  
7

situações existentes, antes enquadradas como incentivos fiscais, como é o caso dos créditos oriundos de insumos aplicados em produtos destinados ao exterior.

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.

Reforça este entendimento o fato de que às instruções normativas não é dado poder para criar incentivo fiscal, tarefa que for reservada à lei específica pela própria Constituição, conforme disposto no § 6º do art. 150, *verbis*:

*"§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)."*

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 nº 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.*

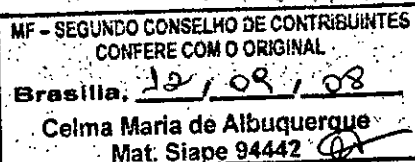
*Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:*

*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. Excetua-se do disposto no inciso II os produtos tributados na Tipi que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior."*



Portanto, a IN SRF nº 33/99 não criou benefício fiscal novo, ou seja, não estendeu o alcance da Lei nº 9.779/99 a todos os casos de imunidade previstos na Constituição, que constam na TIPI como NT (Não-Tributados).

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. 5º do Decreto-Lei nº 491/69 e no inciso II do art. 1º da Lei nº 8.402/92.

*"Acrescente-se que o entendimento da Administração Tributária sobre o assunto é o contido no Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17 de abril de 2006, que tem o seguinte teor:*

*Art. 1º 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 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."*

Neste sentido têm decidido as diversas Câmaras deste Segundo Conselho de Contribuintes, como demonstram as ementas dos seguintes julgados:

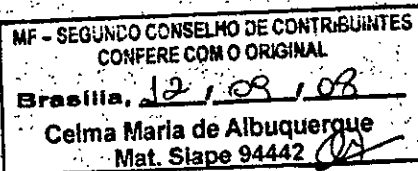
Acórdão nº 201-80.401, de 17/07/2007:

"[...]

**RESSARCIMENTO DE IPI. INSUMO APLICADO EM PRODUTO NT. IMPOSSIBILIDADE.** Não é possível o aproveitamento de crédito de IPI originário de insumo aplicado em produto NT. [...]"

Acórdão nº 202-15.269, de 05/11/2003:

Handwritten marks and a page number '9' at the bottom right of the document.



*"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."*

3) Acórdão nº 203-12.146, de 19/06/2007:

*"IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTO FINAL IMUNE OU NT. INSUMOS TRIBUTADOS. ESTORNO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS. Nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99 é facultada a manutenção e a utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos decorrentes do IPI pago por insumos entrados a partir de 1º de janeiro de 1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, quando destinados à industrialização de produtos tributados pelo imposto, incluídos os isentos e os sujeitos à alíquota zero, bem como os imunes se a imunidade decorrer de exportação. Todavia, tal regra não se aplica aos produtos finais NT, tampouco aos imunes em função do art. 155, § 3º, da Constituição Federal, que trata de imunidade objetiva, aplicável aos minerais.*

*Recurso negado."*

4) Acórdão nº 203-11.012, de 27/06/2006:

*"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 material de embalagem destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).*

*[...]*

*Recurso negado."*

5) Acórdão nº 204-01.372, de 24/05/2006:

*"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 negado."*

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 § 3º do art. 2º 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.

Os óleos lubrificantes produzidos pela recorrente, por constarem na TIPI com a notação NT, não são considerados industrializados pela legislação do IPI. conseqüentemente, as operações realizadas com tais produtos, em hipótese alguma, geram direito de aproveitamento do IPI pago na aquisição de insumos, que devem ser escriturados como componente do custo dos produtos vendidos.

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, conseqüentemente, não tem qualquer direito à escrituração de créditos de IPI e ao ressarcimento dos saldos credores que de seu acúmulo resultariam.

No que diz respeito à alegação de que a interpretação dada pela SRF viola a Constituição Federal e a Lei nº 9.779/99, registre-se que a possibilidade de o julgador administrativo apreciar questões de legalidade ou inconstitucionalidade de disposição da legislação tributária já foi objeto da Súmula nº 1, deste Segundo Conselho, editada com o seguinte teor:

#### Súmula nº 1

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

No tocante ao requerimento para cancelamento do auto de infração formalizado via Processo Administrativo nº 15374.002056/2005-04, apenso a este, não pode ser acolhido, em razão do indeferimento do crédito vinculado à compensação dos débitos lançados.

Em relação ao argumento da recorrente de que o débito compensado foi devidamente confessado, nos termos dos §§ 4º e 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, por esta razão seria descabido o lançamento, adoto os fundamentos da decisão recorrida, que transcrevo:

*"A Declaração de Compensação (Dcomp) foi instituída pelo art. 49 da MP nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002."*

*Cotejando o texto da MP nº 66, de 2002, com o da MP nº 135, de 2003, verifica-se que a Dcomp, à época em que foi instituída, não tinha o caráter de confissão de dívida. Tal status só lhe foi conferido com a edição da MP nº 135, de 2003, cujo art. 17, ao adicionar novo § 6º ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, atribuiu à declaração de compensação natureza de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.*

*Essa é a interpretação mais consentânea com o Direito, segundo a qual as leis, em princípio, produzem efeitos para o futuro.*

*Portanto, somente as declarações de compensação entregues à SRF a partir de 31/10/2003, data da publicação da MP nº 135, de 2003, constituem confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos indevidamente compensados.*

*Esse o entendimento manifestado pela Coordenação Geral de Tributação – COSIT, por meio da Solução de Consulta Interna nº 3, de 08/01/2004, cuja ementa a seguir se reproduz em parte:*

*'Somente as declarações de compensação entregues à SRF a partir de 31/10/2003, data da publicação da MP nº 135, de 2003, constituem-se confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos indevidamente compensados.*

*Os processos relativos às Dcomp apresentadas antes da edição da MP nº 135, de 2003, e aos pedidos de compensação pendentes de apreciação, considerados declaração de compensação, terão o seguinte tratamento:*

*a) verificado que se trata de compensação indevida de tributo ou contribuição não lançado de ofício nem confessado, deve-se promover o lançamento de ofício do crédito tributário, sendo que eventuais impugnações e recursos suspendem sua exigibilidade';*

*Também a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, através do PARECER PGFN/CDA/CAT Nº 1499/05, de 28/09/2005, se pronunciou acerca do assunto, nos seguintes termos:*

***'VIII – DCOMP COMO CONFISSÃO DE DÍVIDA E APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO***

*91. Outro aspecto importante a ser tratado diz respeito ao § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela MP nº 135/03), que atribui à declaração de compensação o caráter de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Com efeito, deve-se esclarecer se os créditos vinculados a pedidos de compensação (convertidos em DCOMPS) e a DCOMPS apresentados antes da entrada em vigor da sobredita MP, desde que posteriormente não homologados, podem ser exigidos de modo 'direto', ou dependem de prévio procedimento de lançamento.*

*92. Para atender ao quesito sub examine, importa ressaltar as alterações promovidas pelo art. 17 da MP nº 135/03, que, dando nova*

redação ao art. 74, da Lei n° 9.430/96, acrescentou-lhe, entre outros, o § 6º, que assim dispõe:

'§ 6º. A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados'.

93. Ou seja, na oportunidade em que o sujeito passivo envia a DCOMP, ele faz a discriminação dos créditos e também dos débitos objeto da compensação, de modo que estes débitos encontrar-se-ão confessados, a partir do momento da entrega da declaração. Como o crédito tributário já está constituído com base na declaração do próprio contribuinte, pode a SRF, na hipótese de não reconhecimento do pleito creditório, aplicar a regra dos §§ 7º a 11 do art. 74, da Lei n° 9.430/96, na redação dada pela MP n° 135/2003, qual seja: comunicar o sujeito passivo da não-homologação da compensação e intimá-lo a efetuar o pagamento do débito no prazo de 30 dias. Não sendo efetuado o pagamento nem o parcelamento no prazo previsto, o débito será encaminhado para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para inscrição em Dívida Ativa e posterior executivo fiscal, ressalvada a apresentação, pelo contribuinte, de manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

94. Indaga-se, a partir desse ponto, se a edição da MP n° 135/2003, posteriormente convertida na Lei n° 10.833/03, a qual, modificando o art. 74 da Lei n° 9.430/96, atribuiu à declaração de compensação (DCOMP) o caráter de 'confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados', tem aplicação retroativa, alcançando as DCOMPS apresentadas antes da entrada em vigor da sobredita medida provisória, além dos 'pedidos de compensação' convertidos em 'declarações de compensação'.

95. Pois bem, tendo em conta os fundamentos aduzidos no tópico VII retro, que tratou das manifestações de inconformidade pendentes de apreciação, tem-se que se deve seguir o disposto na Solução de Consulta Interna COSIT n° 03, de 08 de janeiro de 2004, no sentido de que apenas as declarações de compensação (DCOMPS) apresentadas à Secretaria da Receita Federal após 31/10/2003 (data da publicação e entrada em vigor da MP n° 135/2003) constituem-se confissões de dívida e instrumentos hábeis e suficientes para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Antes da referida norma, o crédito teria de ser constituído por outra modalidade (ex: DCTF). (grifei)

96. Outrossim, cumpre destacar que o disposto no § 6º do art. 74, da Lei n° 9.430/96 não se aplica às compensações, apresentadas após 30/12/2004 (data da publicação e entrada em vigor da Lei n° 11.051/04), que sejam consideradas não declaradas, a teor dos §§ 12 e 13 daquele dispositivo legal, acrescentados pela Lei n° 11.051/04'.

Fundamentos aduzidos no tópico VII, a que se refere o § 95, acima:

'79. Pois bem, o art. 101 do CTN estabelece que a vigência da legislação tributária rege-se pelas disposições aplicáveis às normas jurídicas em geral, com as ressalvas formuladas pelo próprio código.

*Assim, se não há disposição em contrário, aplica-se o disposto na Lei de Introdução ao Código Civil (Dec-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942, arts. 1º, 2º e 6º).*

*80. Uma vez vigente, ou seja, apta a incidir, a dar significação jurídica aos fatos, a lei, para produzir efeitos jurídicos no plano concreto, deve ser aplicada. Importante, pois, para o deslinde da questão ora posta, é analisar a aplicação da legislação tributária.*

*81. No que tange à aplicação da legislação tributária, tem-se que esta se dá de maneira imediata, não se aplicando, em regra, aos fatos já consumados (art. 105, CTN).*

*82. Assim, 'em princípio, o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência. Essa é a regra geral do chamado direito intertemporal. A lei incide sobre o fato que, concretizando sua hipótese de incidência, acontece durante o tempo em que é vigente. Surgindo uma lei nova para regular fatos do mesmo tipo, ainda assim, aqueles fatos acontecidos durante a vigência da lei anterior foram por ela qualificados juridicamente e a eles, portanto, aplica-se a lei antiga.' (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 84).*

*83. Concluimos, pois, que apenas excepcionalmente a lei tributária retroage, ou seja, pode ser utilizada na qualificação jurídica de fatos ocorridos antes do início de sua vigência. 'A regra, porém, é de que a lei não retroage'. (FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional Comentado, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 455). Estes casos estão previstos no art. 106 do CTN.'*

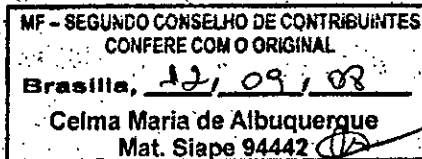
*Portanto, correto o lançamento de ofício do débito em questão, uma vez que o mesmo não se encontrava declarado via DCTF ou confessado por meio da DCOMP apresentada em 12/04/2001, que por se tratar de declaração entregue antes da publicação da MP 135/2003, ou seja, 31/10/2003 (data da publicação e entrada em vigor da citada MP), não constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.*

*Por fim, há que se ressaltar, que a apresentação de manifestação de inconformidade contra a não-homologação e a impugnação do auto de infração seguem o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 1972, acarretando, ainda, a suspensão da exigibilidade do débito objeto da compensação e do auto de infração, na forma do inciso III do artigo 151 do CTN c/c o § 11 do artigo 74 da Lei 9.430/96, e nos termos do Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1499/05."*

Assim, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto pela interessada.

Sala das Sessões, em 12 de dezembro de 2007.

  
NADJÁ RODRIGUES ROMERO



## Declaração de Voto

### CONSELHEIRO IVAN ALLEGRETTI

Entendo que deve ser reconhecido o direito ao crédito, primeiro porque existe Solução de Consulta Fiscal específica para o caso concreto da contribuinte (Decisão SRRF/7<sup>ª</sup>RF/DISIT nº 248/2000, prolatada no Processo Administrativo nº 13710.001070/99-70), a qual se refere expressamente aos lubrificantes produzidos pela contribuinte, tratando-os como imunes.

Com efeito, no relatório da Solução de Consulta é consignado que se trata de *“empresa dedicada à industrialização de alguns produtos imunes ao IPI, em virtude da natureza do produto (lubrificantes) e em virtude da destinação (produtos destinados à exportação)”* (item 1, fl. 3), e também no corpo da análise a Solução de Consulta se refere aos lubrificantes como produto imune, ao lado dos minerais e da exportação (item 7, fl. 4), para ao final concluir que *“portanto, a consulente encontra-se contemplada pela possibilidade do creditamento em apreço”* (item 19, fl. 7).

Ou seja, por força da consulta expedida para o caso concreto do contribuinte, deve ser reconhecido o direito ao creditamento.

De todo modo, não parece adequada a restrição criada pelo despacho decisório em relação ao alcance da imunidade, chegando a discriminar entre o óleo lubrificante base e o óleo lubrificante pronto para o consumo.

Ora, ambos são *“decorrentes da transformação do petróleo, por meio de um conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação, classificados quimicamente como hidrocarbonetos”* (art. 18, inciso IV, §3º, do RIPI – Decreto nº 4.544/2002).

Desde o início, o despacho decisório parte de uma perspectiva distorcida para a interpretação dos dispositivos e das manifestações da Receita a respeito da imunidade.

Com efeito, não é adequado dizer que o *“§3º do art. 155 da CF restringe a imunidade em questão aos derivados de petróleo”*.

Não se interpreta a imunidade como uma isenção ou outro benefício legal, em relação aos quais o Código Tributário Nacional (art. 111) prevê a necessidade de interpretação literal.

A imunidade se interpreta de maneira tão ampla quanto seja suficiente para proteger o valor que o constituinte pretendia proteger ou contemplar.

No caso, fica patente que a Constituição pretendia deixar a salvo da incidência de tributos as fontes de energia, inclusive os derivados de petróleo, tanto os combustíveis – diesel, gasolina, gás – como os lubrificantes.

Quando o art. 18, IV, §3º, do RIPI explicita que *“entende-se como derivados de petróleo os produtos decorrentes da transformação do petróleo, por meio de um conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação, classificados quimicamente como*

*hidrocarbonetos*”, quer significar que o produto deve compor-se basicamente de hidrocarbonetos, e não exclusivamente deles.

A autoridade fiscal que indeferiu o pedido de ressarcimento foi quem acrescentou por sua própria conta e opinião que “os derivados restringem-se aos hidrocarbonetos, ou seja, aos ‘compostos formados exclusivamente da hidrogênio e carbono em suas milhares de formas’ (Dicionário de Termos Técnicos, Luiz Mandes Antas, 1979, Traço Editora).”

Como visto, o dicionário define hidrocarboneto como “um composto formado exclusivamente de hidrogênio e carbono em suas milhares de formas”.

Mas é interpretação forçada pela autoridade fiscal, sem nenhum respaldo constitucional ou normativo, que a imunidade se aplicaria a compostos formados exclusivamente de hidrocarbonetos!?

O referido dispositivo do RIPI apenas explicita que o derivado de petróleo deve ser classificado quimicamente como hidrocarboneto.

Ora, tanto o óleo básico lubrificante como o óleo pronto para consumo estão dentro do mesmo item 2710.1 da TIPI, que os define como “óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básico, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os desperdícios.”

É forçoso entender que a imunidade se aplica justamente aos combustíveis e lubrificantes prontos para o consumo, nada obstante em relação a eles seja acrescentado, em pequena escala, algum tipo de aditivo.

O acréscimo residual de aditivo não prejudica sua classificação fiscal como substância classificada quimicamente como hidrocarboneto.

Entender diferente seria interpretar o dispositivo do RIPI como uma limitação à imunidade prevista no art. 155, § 3º, da Constituição, que reduziria sua amplitude, o que apenas seria autorizado à lei complementar, conforme previsto no art. 146, III, “b”, da Constituição.

Assim, não bastasse o reconhecimento expresso da Solução de Consulta para o caso concreto da contribuinte, reconhece-se aos lubrificantes a natureza de derivados de petróleo, imunes pela regra do art. 155, § 3º, da Constituição.

Tratando-se da industrialização de produto imune, a contribuinte tem direito à manutenção dos créditos básicos de IPI relativos à entrada de insumos tributados, por força dos arts. 11 da Lei nº 9779/99, 4º da IN SRF nº 33/99 e 195, § 2º, do RIPI/2002.

Este mesmo entendimento, aliás, foi aplicado por esta Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes no seguinte precedente:

*“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 nº 9.779/99.*

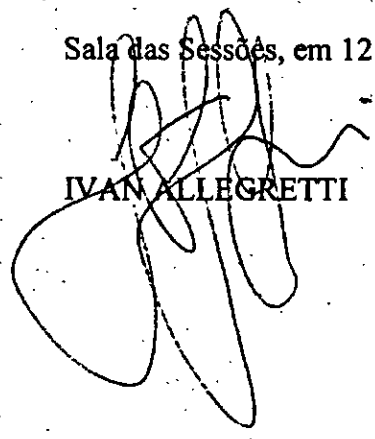
*Recurso provido em parte."*

(Acórdão nº 202-16.984, Relatora-Designada: Maria Cristina Roza da Costa, j. 28/03/2006, D.O.U. de 21/08/2007).

Recurso provido para reconhecer ao contribuinte o direito à manutenção do crédito pela entrada dos insumos tributados, utilizados para a industrialização de produto imune.

Por tais razões, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 12 de dezembro de 2007.



IVAN ALLEGRETTI

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 12, 09, 08  
Celma Maria de Albuquerque  
Mat. Siaps 94442

1