



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

Processo n° 15563.720162/2014-73
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.012 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CHEVRON BRASIL LUBIFICANTES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2009, 2010

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. FALTA DE LEGITIMIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS COM SAÍDA NÃO TRIBUTADA.

Súmula CARF n° 20: Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. A Conselheira Thaís de Laurentiis Galkowicz apresentou declaração de voto.

assinado digitalmente

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thaís De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Versam os autos lançamento de ofício de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$ 1.734.630,56 (incluído principal, multa de ofício 75% e juros de mora), em razão da glosa efetuada pelo Fisco em relação aos insumos aplicados em produtos industrializados fora do campo de incidência do IPI por ter notação NT na TIPI.

Foram glosados os referidos créditos no montante de R\$ 14.367.891,47 (fl. 27), e uma vez refeita a escrita, restaram os débitos listados à fl 23 (item 01 do auto de infração - jun/2009 a set/2010), objeto de cobrança neste processo. Informa o Termo de Verificação Fiscal (TVC - fls. 9/16) que o autuado tem por finalidade econômica a fabricação de outros produtos derivados de petróleo (praticamente de lubrificantes classificados nos códigos 2710.19.31 e 2710.19.32), exceto produtos de refino (CNAE Principal 1922-5-99) e que o procedimento fiscal foi instaurado para verificação de créditos de IPI utilizados na compensação de débitos, através de PER/DCOMP (04/2009 a 09/2010), que abaixo relaciono.

Nº DO PER/DCOMP	DATA DA TRANSMISSÃO
375963385019080911016619	19/08/2009
266002714430100911014040	30/10/2009
394405079427011011013534	27/01/2010
135808671015041011018340	15/04/2010
179836441019071011010569	19/07/2010
304164502708111011015540	08/11/2010

Intimado a "apresentar relação dos produtos elaborados e/ou comercializados contendo a denominação comercial, classificação fiscal, alíquota e valor do IPI, quantidade e valor de cada produto" (item 2 do ponto 7 do referido TVF), e a "apresentar relação dos insumos empregados na industrialização de cada um dos produtos elaborados e/ou comercializados contendo: denominação comercial, classificação fiscal, alíquota e valor do IPI, quantidade e valor de cada insumo e relação insumo/produto" (item 3 do ponto 7 do referido TVF), informa a fiscalização (ponto 7 do TVC) que "o representante da sociedade informou, verbalmente, não poder atender as exigências constantes nos itens 2 e 3 em função das respostas envolverem a apresentação de formulação de produtos". Após análise da legislação de regência, entendeu o Fisco que deveriam ser estornados, no RAIPI, "os créditos originários da aquisição de insumos, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT) e tributados imunes não destinados à exportação (ADI 05/2006)".

Uma vez que a empresa não comprovou por meio de controle de estoque a quantidade efetiva de insumos aplicados em produtos tributados e não tributados e não propiciou meios para a fiscalização fazê-lo, "foram efetuados cálculos para apuração proporcional dos créditos a serem desconsiderados e dos créditos passíveis de ressarcimento, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses indicados imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, na forma do art. 3º da IN/SRF 33/99". Informa a fiscalização que a partir das notas-fiscais de saída obtidas no Sped e dos arquivos digitais fornecidos pelo contribuinte foi elaborado o Demonstrativo de Consolidação da Produção do Estabelecimento (fls. 17/19), no qual estão elencados, mês a mês, os valores das saídas/vendas de produtos industrializados do estabelecimento e as respectivas alíquotas constantes da TIPI vigente à época dos fatos geradores. Com base nos

valores desse Demonstrativo foram apurados os percentuais para o cálculo dos créditos passíveis de ressarcimento (produtos tributados) e dos créditos a serem desconsiderados (produtos NT), resultando no quadro Cálculo dos Percentuais de Saídas Tributadas e Não Tributadas (fl. 20). Então foi elaborado o Demonstrativo de Créditos e Débitos do IPI (fl. 21), no qual, a partir dos percentuais determinados e dos valores dos créditos e débitos escriturados no Livro RAIP, foram apurados os saldos devedores do IPI e o montante dos créditos de ipi glosados.

Na impugnação (fls. 58/78) ao lançamento, alega, em síntese, que o creditamento lhe é facultado com base no princípio da não-cumulatividade, a qual, a seu juízo, é "ampla e irrestrita". Demais disso, entende que por tais produtos serem imunes, a legislação lhe resguardaria o creditamento em relação aos insumos nele aplicados. O Acórdão 14-55.854 (fls. 95/104), prolatado pela 12ª Turma da DRJ Ribeirão Preto julgou improcedente a impugnação, sendo tal decisão ementada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/09/2010

IPI. 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).

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.

Irresignada com a decisão *a quo*, a empresa interpôs o recurso voluntário de fls. 111/127, no qual, em suma:

1 - Entende que o princípio da não-cumulatividade (art. 153, IV, 3º, II, da CF), conjugado com o art. 49 do CTN, por si só, "conduz a inequívoca conclusão de que o direito ao crédito do IPI é absoluto, amplo e irrestrito, não havendo nenhuma vedação constitucional à manutenção do crédito em caso de saída subsequente não tributada". Alega que a "vedação aos créditos de IPI no particular acaba por fazer incidir este imposto em uma das etapas do ciclo produtivo dos lubrificantes derivados de petróleo que, por força dos disposto no art. 155, § 3º, da Constituição, deveria estar imune à tributação". Por isso, crê que "a vedação ao crédito e o consequente estorno acaba por onerar o ciclo de produção dos derivados de petróleo no caso em particular, operações estas que não deveriam ser tributadas por força da imunidade tributária constitucional";

2 - Alega que o direito creditório que tem esteio na Constituição, está previsto no CTN e que já existia quando do advento da Lei 9.779/99, cujo art. 11 só veio

ratificar o direito de apropriação do crédito de IPI na aquisição de insumos empregados na "industrialização de produtos não tributados *lato sensu*";

3 - Aduz que as hipóteses de incidência do IPI, nos termos do art. 51 do CTN, são importar, vender e arrematar produto industrializado, sendo que o conceito de industrialização, de acordo com o RIPI, caracteriza-se por qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo. Nesse sentido, consoante em seu contrato social, articula a recorrente que ela fabrica e importa produtos lubrificantes, pelo que não haveria dúvidas quanto à sua condição de industrial, sendo legítima a manutenção do crédito também por esse aspecto. Consigna que não foi por outra razão que a SRF exarou diversos precedentes, que colaciona, corroborando o entendimento de que o art. 11 da Lei 9.779/99 e o art. 4º da IN 33/99, eram aplicáveis, inclusive para saídas de produtos imunes. Dos atos que transcreve, emerge sua conclusão de que "as próprias autoridades fiscais vinham reconhecendo o direito à manutenção do crédito do IPI na saída de produtos não sujeitos ao imposto - inclusive em decorrência da imunidade";

4 - Alega que o Ato Declaratório 05/2006 não tem nada de interpretativo, visto que altera orientação que vinha sendo adotada pela própria SRF, e que o mesmo "estabeleceu nítida e indevida exclusão não prevista na CF, no CTN, na Lei 9.799/99 e nem mesmo na IN SRF 33/99, tendo inovado a ordem jurídica. Assevera que com este ADI houve mudança de critério jurídico da administração. Diz que "desde 1999 o Fisco vinha se manifestando favoravelmente à manutenção de crédito de IPI nas aquisições de insumos destinados à industrialização de produtos não submetidos à tributação pelo IPI, a exemplo dos produtos imunes".

É o relatório

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, relator.

Preliminarmente, registre-se que não há qualquer controvérsia envolvendo a liquidez dos valores glosados e o refazimento da escrita do IPI, que deram azo à cobrança deste imposto e a não homologação das compensações. O Fisco utilizou de rateio em função do contribuinte não disponibilizar o Livro Registro de Controle de Estoque.

O núcleo da questão a ser solvida é se produtos classificados na TIPI com notação NT (Não Tributado), como aqueles objeto da lide, permitem creditamento dos valores de seus insumos.

Em consequência, não entendo como prejudicial ao deslinde da *quaestio* saber se os produtos que a recorrente dá saída (óleos lubrificantes sem aditivos - 2710.19.31 - e óleos lubrificantes com aditivos - 2710.19.32) são imunes ou não (uma vez que notados na TIPI como NT), pelo que não adentro nesse mérito, embora ao final, teça considerações.

Sendo assim, o que resta a ser decidido é se produtos com notação na TIPI NT, imunes ou não, podem dar ensejo ao creditamento dos valores dos insumos neles aplicados.

O art. 45 do mesmo Regimento ao elencar as hipóteses de perda de mandato dos Conselheiro, estatui em seu inciso VI uma delas:

VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62

Portanto, se a matéria já tiver sido objeto de enunciado de Súmula CARF, descabe a discussão do mérito, mas de simples aplicação da mesma. A referida Súmula tem o seguinte enunciado:

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.

A transcrita Súmula é clara, hialina, no sentido de que, independentemente de serem os produtos imunes, descabe crédito de valores de insumos que serão aplicados em produtos cuja notação seja NT. Assim, descabe, inclusive, a discussão se os produtos NT estejam no campo de incidência do IPI ou não porque os Conselheiros, que devem lealdade ao RICARF, deverão aplicar a Súmula de forma objetiva. E nela que fundo a conclusão deste voto.

Contudo, teço alguns comentários a título de ilustração acerca do mérito.

No que tange ao princípio da não-cumulatividade, por ser matéria de índole constitucional, descabe a este Colegiado decidir sobre seu mérito. Entretanto, certo que o próprio STF no REsp 398.365, dentre outros, julgado pelo Plenário em repercussão geral julgado em 27/08/2015, ao não admitir o creditamento de insumos não tributados, sujeitos à alíquota zero e isentos modulou os efeitos desse princípio. Só este fato já é suficiente para afastar a afirmação da recorrente "que o direito ao crédito do IPI é absoluto, amplo e irrestrito, não havendo nenhuma vedação constitucional à manutenção do crédito em caso de saída subsequente não tributada". Essa leitura, com a devida vênia, é velha é quer fazer renascer tese moribunda.

Quanto à Lei 9.779/99, seu artigo 11, não faz menção à produtos imunes. Veja-se:

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 nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Saliente-se que esta legislação mudou radicalmente a sistemática do IPI, que tinha por fundamento a não-cumulatividade, consubstanciada na possibilidade de compensação do "que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores". Ou seja, os valores passíveis de creditamento somente era possível no que a doutrina veio chamar de créditos básicos, pois não havia que se falar em crédito quando este era zero, ou não havia incidência da norma impositiva (isenção). Contudo, note-se que esta norma inovadora, não fez

menção a produtos imunes, que tem tratamento diverso. No caso do IPI, há imunidade especificamente em relação a ele, quando se tratar da imunidade objetiva, qual seja, **produtos industrializados** destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III). O fato dessa novel Lei não se referir a insumos imunes, é esquecido pela recorrente. De outro turno, ao referir-se ao IPI, a Carta estatui que:

“Art. 21 (...)

§ 3º O imposto sobre **produtos industrializados** será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o **montante cobrado nas anteriores**”.

Assim, dentro de cada período de apuração, dos valores do imposto registrados a débito, atinentes às saídas de **produtos tributados** do estabelecimento contribuinte, eram deduzidos os valores registrados a crédito (créditos básicos), decorrentes das operações de entradas de insumos tributados empregados na produção daqueles produtos saídos. Restando valor a crédito, era transferido para o período seguinte.

Pois bem, até a edição da 9.779, o que tínhamos eram os referidos créditos básicos, antes referidos, e aqueles apelidados de incentivados. Estes eram, e são, créditos que fogem à natureza do IPI, mas que têm por escopo incentivo fiscal, como aqueles, v. g., da DL 411/99 (incentivo à política de exportação), dos produtos egressos da Amazônia ocidental (DL 1.435/75 (política de incentivo à economia e povoamento dessa região do Brasil), e tantos outros visando algum tipo de política governamental.

A IN SRF 33/99, foi editada especificamente para regulamentar o art. 11 da Lei 9.779. A recorrente entende que essa IN ao fazer menção, em seu art. 4º, ao aproveitamento dos insumos, a que se refere a Lei, aplicados em produtos imunes, *ipso facto*, reconheceu que se referia a todo e qualquer produto *industrializado* imune. Não teceu a recorrente qualquer comentário quanto ao fato de que o art. 11 da Lei 9.779/99 não fazer menção a produtos imunes, desta feita apegando-se à norma administrativa. Mas será que frente a este fato a Administração não extrapolou seu poder regulamentar? Certamente, não, e não poderia!

Os créditos em relação a produtos imunes são aqueles que decorrem de lei específica do favor legal (benefício/incentivo fiscal), onde é criado, por mandamento legal *strictu sensu*, um crédito ficto de natureza incentivada (a lei garante a manutenção e utilização dos créditos, mesmo que não haja cobrança do IPI na saída). Esse é o caso do Decreto-Lei 411/69 em relação a produtos industrializados exportados. **Mas para isso, antes, o produto exportado deve ser industrializado.** A esses casos que se aplica o art. 4º da IN 33/99.

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.

Contudo, a mesma Normativa, disso se esqueceu de fazer referência a peça recursal, no § 3º do art. 2º, dispôs que "*deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI, e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT)*". Mas, em qualquer hipótese, a legislação *lato sensu*, sempre fez menção a produtos industrializados.

Pois bem, justamente em função dessa leitura desvirtuada, a meu sentir, da recorrente é que veio a Receita Federal expedir ato no sentido de esclarecer esse eventual conflito entre o que dispôs o § 3º do art. 2º, a respeito do qual a recorrente silencia, e o artigo 4º da IN 33/99. Assim, para mais aclarar o já aclarado, a RF editou o ADI nº 5, de 17/04/2006, que prescreve:

“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 ao 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”.

Ora, não houve mudança alguma de critério jurídico, como quer fazer crer a insurgente, pela Administração. Ao contrário, ela foi de toda coerente. O que houve foi distorção do entendimento da administração tributária para "fazer nascer" crédito indevido, e, como de costume, sair a compensar-se com débitos indiscutíveis, pois certos e líquidos.

Por fim, o fato é que em todos os casos aludidos sempre a legislação fez menção a *produtos industrializados*. E, indubitavelmente, os produtos com notação NT, independentemente de sua causa, estão fora do campo de incidência do IPI. Assim sendo, em relação a esses produtos, mesmo que por hipótese seu insumo sofra alguma modificação, como alegado, não incide a legislação do IPI. E uma vez não incidindo a legislação do IPI, não há, em consequência, direito a crédito algum. Disso decorre o mandamento a que se refere o citado no § 3º do art. 2º, ao estatuir que *"deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI, e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT)*

E para que não mais pairasse discussão em torno do tema o art. 6º da Lei 10.451/2002, prescreveu o seguinte:

Art. 6º O campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, observadas as

disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado).

Diante do exposto, nos termos da Súmula CARF nº 20, nego provimento ao recurso.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire

Declaração de Voto

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz

Em que pese o profundo respeito que tenho pelos ilustres conselheiros componentes da turma, tomo a liberdade para deles divergir.

Primeiramente, ao contrário do teor do voto do Ilustre Relator, entendo não ser aplicável a Súmula 20 do CARF ao caso.

Isto porque, a presente discussão não se restringe ao fato de os produtos da Recorrente estarem classificados na TIPI como NT, mas sim ao entendimento, expresso na acusação fiscal, de que os produtos da Recorrente não são derivados de petróleo (imunes) e que por isso adota-se a notação NT.

Tendo isso em vista, é preciso lembrar que a vinculação da súmula aos precedentes que a motivaram é obrigatória, ou seja, são os fundamentos dos precedentes que suportam a aplicação da súmula.

O artigo 489, §1º, do Novo CPC, já em vigor, impõe nulidade a decisão que aplicar ou deixar de aplicar súmula sem que demonstre a pertinência ou impertinência dos seus precedentes ao caso concreto:

Art. 489 – (...)

§ 1º - Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de

distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

(...)

Vê-se que o inciso V acima transcrito afirma que não corresponde a fundamentação a decisão que simplesmente invoca um precedente ou súmula sem demonstrar a sua pertinência com o caso concreto. Ou seja, não basta ao julgador citar o precedente ou enunciado sumular. É imprescindível a análise da correspondência da sua tese com o caso debatido em juízo.

O inciso VI prevê que, para a refutação de um precedente alegado em uma demanda, é preciso a demonstração de que os pressupostos de fato e de direito não são os mesmos do caso concreto.

Os dois incisos trabalham o fenômeno da “distinção” ou “*distinguishing*”. A “distinção” pode ser analisada com base em dois focos. O primeiro é o método de verificar os pressupostos de fato e de direito de um precedente ou súmula e a sua eventual correspondência com os do caso concreto. Já o segundo é o resultado ou conclusão pela aplicação ou pela distinção (daí o termo “*distinguishing*”)¹.

No presente processo, parece-me que há consenso dessa Turma de que são derivados de petróleo, ou seja, os lubrificantes industrializados pela interessada, objeto da presente autuação, enquadram-se no conceito de derivados de petróleo, e são alcançados pela imunidade conferida pelo art. 155, § 3º, da Constituição Federal de 1988.

A imunidade, como é consabido, é categoria jurídica que não se confunde com a figura jurídica da “não incidência”. Esta corresponde a ocorrência de fato nenhum ou de fato irrelevante juridicamente, face a norma tributária, ou seja, o fato não se encontra dentro daquele campo descrito como hipótese de incidência tributária (no caso do IPI, de produtos não industrializados, por exemplo). Já aquela consiste em fenômeno atrelado a norma constitucional que demarca competência tributária das pessoas políticas, vale dizer, é uma “competência negativa” (no IPI, apesar de estarmos diante de produto industrializado, como os derivados de petróleo, a Constituição Federal proíbe que seja expedida norma tributária para sua tributação)

Tendo isto em vista, entendo que a demonstração de que os produtos são derivados de petróleo (imunes), *per si*, já implicaria na inaplicabilidade da Súmula n. 20, cujos precedentes que levaram à sua edição não tratam da questão dos produtos imunes.

Assim, a notação NT das posições NCM 2710.1931 (óleo lubrificante sem aditivo) e 2710.1932 (óleo lubrificante com aditivo) decorrem, não pelo fato dos produtos fabricados pela Recorrente serem verdadeiramente não tributados, mas em decorrência da imunidade conferida pelo § 3º do art. 155 da CF. Em outro giro, existem duas espécies de produtos classificados sob a rubrica (NT) na TIPI: aqueles decorrentes da falta de hipótese de incidência (ex. ovo de galinha) e aqueles decorrentes de imunidade constitucional, onde há a hipótese de incidência do imposto. Nestes casos, a Constituição Federal prevê expressamente a sua desoneração por diversas razões, tais como o desenvolvimento de determinados setores do Estado, como ocorre com relação aos derivados de petróleo, e, portanto, os óleos produzidos pela Recorrente.

Quanto ao reconhecimento ao direito a créditos de IPI, decorrentes de aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na fabricação de produtos imunes, especialmente até a revogação do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002) pelo Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), tenho que não há como deixar de reconhecer o direito da Recorrente.

O Decreto 4.544/2002 expressava no § 2º do art. 195 que:

“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).

(...)

*§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, **inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes**, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).”* (destaquei)

Assim o Decreto prevê textualmente a manutenção do saldo credor, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, inclusive nas saídas de produtos imunes, sem qualquer distinção ou ressalva quanto à aplicação exclusiva aos produtos exportados.

O artigo 11 da citada Lei expressa o seguinte:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Apesar do texto legal em si não expressar a manutenção do crédito para a imunidade, a possibilidade de utilização do saldo credor, na forma do art. 11 da Lei nº 9.779/99, foi posta na IN SRF 33/1999, que garantiu o direito ao saldo credor relativo às saídas de produtos isentos e/ou tributados à alíquota zero, pelo que, para os produtos não tributados, continuava em vigor as disposições do art. 25 da Lei nº 4.502/1964, que determinava o estorno do crédito. A referida IN assim se expressou:

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

(...)

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

(...)

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

A questão que se põe, a meu ver, é estabelecer o alcance do direito à luz do confronto entre os produtos não tributados e os produtos imunes.

A vedação a que alude a IN SRF 33/1999, tocante aos produtos não tributados, se restringe àqueles que o são pela própria natureza, como os produtos em estado natural ou em bruto, isto é, aqueles que não se submetem a quaisquer das operações caracterizadoras da industrialização, cuja realização tem o condão de modificar a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, consistente na transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento.

Os produtos imunes, por outro lado, geralmente se submetem a algumas destas operações, como é o caso do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a energia elétrica, a gasolina, o óleo diesel e outros derivados de petróleo, que somente foram excluídos da tributação do IPI por opção do constituinte, que os recobriu com a imunidade, mas que, em sua gênese, são produtos que satisfazem àquele conceito de industrialização.

Conforme dito, o § 2º do artigo 195 do Decreto 4.544 era expresso a estender a manutenção do saldo credor aos produtos imunes, somente após a sua revogação é que o vocábulo “imunes” foi suprimido e a norma passou a explicitar que os imunes referiam-se aos da operação de exportação, nos termos do § 2º do art. 256 do RIPI 2010, Decreto nº 7.218/2010:

Art. 256. 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).

(...)

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

expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11). (destaquei)

Tenho, então, que não cabe ao intérprete, sob o pálio de aclarar o sentido, condicionar o alcance de normas expressas em reconhecer direitos ao contribuinte, onde elas próprias não o fizeram (art. 11 da Lei nº 9.779/99), haja vista que se a IN SRF 33/99 e, principalmente, o art. 195 do RIPI/02, pretendessem limitar a vantagem do ressarcimento do saldo credor dos produtos imunes àqueles destinados ao exterior teriam feito expressamente e não de forma implícita, de modo que a ilação mais consentânea com o espírito da norma é que a referência genérica aos produtos imunes abarca não só os exportados, como todos os demais, a exemplo do papel, da energia elétrica (no caso de sua produção por transformação) e dos derivados de petróleo.

Em razão destas colocações, lembre-se, é que entendo inaplicável ao processo o teor da súmula CARF nº 20, segundo a qual não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

assinado digitalmente

Thais de Laurentiis Galkowicz