



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

Processo n° 15563.720204/2013-95
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3401-005.459 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de novembro de 2018
Matéria IPI - CRÉDITO BÁSICO
Recorrentes PETROBRAS DISTRIBUIDORA S. A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE. PORTARIA MF. SÚMULA CARF Nº 103.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. A Portaria MF nº 63, de 9/2/2017 (vigente a partir da data de publicação no DOU - 10/02/2017) estabeleceu o limite de alçada para interposição de recurso de ofício como R\$2.500.000,00, referente a exoneração de “pagamento de tributos e encargos de multa”.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA MATERIAL. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

IPI. CRÉDITOS. INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS "NT". IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 20, não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

ALEGAÇÃO DE *REFORMATIO IN PEJUS*. INOCORRÊNCIA.

Para verificar se ocorreu o agravamento da situação jurídica do recorrente, deve-se comparar sua situação anterior à apresentação do recurso com aquela imediatamente posterior à decisão definitiva na instância administrativa em que se alega ocorrida a *reformatio in pejus*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, por não restar superado o limite de alçada, na forma da Súmula CARF 103; (ii) por unanimidade de votos, em afastar a alegação recursal de decadência; e (iii) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator), André Henrique Lemos e Cássio Schappo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lazaro Antonio Souza Soares.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator.

(assinado digitalmente)

Lazaro Antônio Souza Soares - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Tiago Guerra Machado, Lazaro Antônio Souza Soares, André Henrique Lemos, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente) e Rosaldo Trevisan (presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Relatório

1. Trata-se de **auto de infração**, situado às *fls.* 411 a 429, lavrado em 22/08/2013, com o objetivo de formalizar a cobrança de IPI referente ao período de apuração compreendido entre 01/04/2008 e 31/12/2009, acrescido de multa de ofício de 75% e juros, totalizando, assim, o valor histórico de R\$ 9.001.252,82.

2. Segundo se depreende do **termo de verificação fiscal**, situado às *fls.* 411 a 429, narra a autoridade fiscal que o procedimento constatou, diante da apuração e classificação dos créditos de IPI escriturados, falta de destaque do IPI em várias saídas, o que teve implicação sobre os saldos credores apurados; a autoridade fiscal apurou, ainda, os créditos ressarcíveis e não ressarcíveis, e efetuou a reconstituição da escrita fiscal da Interessada

3. A contribuinte apresentou, em 11/10/2013, a **impugnação**, na qual argumentou, em síntese: **(i)** decadência de parte do crédito tributário, sustentando que os fatos geradores compreendidos entre 30 de abril e 31 de julho de 2008 seriam anteriores ao prazo do

art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, não sendo possível a exigência de tributo e multa e refazer a escrita fiscal em relação a tais períodos; **(ii)** que baseou sua interpretação no Ato Declaratório Interpretativo Cosit n 5/2006 e na Instrução Normativa SRF nº 33/1999, relativamente à imunidade constitucional dos produtos derivados de petróleo, instrumentos normativos dos quais derivam o direito à manutenção dos créditos decorrentes de insumos aplicados na industrialização de produtos imunes; **(iii)** impossibilidade da aplicação retroativa da nova interpretação; **(iv)** ter direito ao crédito de IPI, no caso de insumos empregados na fabricação de produtos imunes, uma vez que a anulação do crédito implicaria esvaziamento da imunidade constitucional.

4. Em 27/07/2015, a 08ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) proferiu o **Acórdão DRJ nº 14-59.235**, situado às fls. 560 a 579, de relatoria do Auditor-Fiscal José Antonio Francisco, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, para reconhecer a legitimidade dos créditos relativos às entradas do produto "tambor metálico", constante do demonstrativo situado às fls. 96 a 323, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO EM RELAÇÃO A PRODUTOS NÃO DERIVADOS DO PETRÓLEO. NÃO CONTESTAÇÃO.

Torna-se definitiva a matéria não contestada expressamente pelo contribuinte na manifestação de inconformidade.

SALDO CREDOR INICIAL. REDUÇÃO A ZERO EM PROCEDIMENTO CONSTANTE DE OUTRO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Mantida, no julgamento do processo próprio, a redução a zero do saldo de créditos, aplica-se, pelo princípio da decorrência, aquele resultado ao processo em análise.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

DECADÊNCIA. PAGAMENTOS ANTECIPADOS. INEXISTÊNCIA. PRAZO.

Na falta de constatação de pagamentos antecipados efetuados pelo sujeito passivo, nos termos previstos no Regulamento do IPI, o prazo decadencial para lançamento do IPI é contado na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

IPI. CRÉDITOS DE INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. APLICAÇÃO DO ART.

100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN E INTERPRETAÇÃO SUPERADA.

Descabe o afastamento da imposição de penalidades e da cobrança de juros de mora, relativamente à observância de norma complementar de direito tributário já superada administrativa e judicialmente, à época do fato gerador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

CRÉDITO DE IPI. MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM EMPREGADOS EM PRODUTOS IMUNES. INEXISTÊNCIA DE DIREITO.

A impossibilidade de manutenção de créditos, relativamente a entradas de insumos empregados em produtos imunes, é questão pacífica no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento de recurso repetitivo.

IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO.

Em prestígio ao princípio da hierarquia e da vinculação, não cabe aos órgãos administrativos negar aplicação aos atos normativos expedidos regularmente. A imunidade relativa aos derivados de petróleo restringe-se aos hidrocarbonetos decorrentes do refino.

A indicação de uma alíquota aplicável de 5% ao produto demonstra absoluta e inequivocamente que o Decreto que regulamenta o IPI entendeu ser o produto tributável.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

5. Diante da exoneração do crédito tributário, o acórdão foi submetido à apreciação deste Conselho por **recurso de ofício**, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e art. 1º da Portaria do Ministério da Fazenda nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

6. Em 10/05/2016, a 08ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) proferiu o **Acórdão DRJ nº 14-60.487**, situado às fls. 582 a 605, de relatoria do Auditor-Fiscal José Antonio Francisco, **com a finalidade de revisar de ofício erro na apuração dos valores mantidos no Acórdão DRJ nº 14-59.235**, que entendeu, por unanimidade de votos, ratificar a procedência em parte da impugnação, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009 ACÓRDÃO ANTERIOR. ERRO MATERIAL NA DEMONSTRAÇÃO DOS VALORES MANTIDOS. REVISÃO POR NOVO ACÓRDÃO.

Erro na apuração dos valores mantidos em acórdão anterior deve ser corrigido por meio da emissão de novo acórdão.

FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO EM RELAÇÃO A PRODUTOS NÃO DERIVADOS DO PETRÓLEO. NÃO CONTESTAÇÃO.

Torna-se definitiva a matéria não contestada expressamente pelo contribuinte na manifestação de inconformidade.

SALDO CREDOR INICIAL. REDUÇÃO A ZERO EM PROCEDIMENTO CONSTANTE DE OUTRO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Mantida, no julgamento do processo próprio, a redução a zero do saldo de créditos, aplica-se, pelo princípio da decorrência, aquele resultado ao processo em análise.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009 DECADÊNCIA. PAGAMENTOS ANTECIPADOS. INEXISTÊNCIA.

PRAZO.

Na falta de constatação de pagamentos antecipados efetuados pelo sujeito passivo, nos termos previstos no Regulamento do IPI, o prazo decadencial para lançamento do IPI é contado na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

IPI. CRÉDITOS DE INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. APLICAÇÃO DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. INTERPRETAÇÃO SUPERADA.

Descabe o afastamento da imposição de penalidades e da cobrança de juros de mora, relativamente à observância de norma complementar de direito

7. A contribuinte, intimada da decisão em 25/05/2016, pela abertura dos arquivos correspondentes ao termo de intimação nº 144/2016, situado à fl. 606, que se refere ao **Acórdão DRJ nº 14-60.487** (segundo acórdão proferido), no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), por meio da opção "Consulta Comunicados/Intimações", em conformidade com o termo de ciência situado à fl. 611,

interpôs, em 24/06/2016, em conformidade com o termo de solicitação de juntada situado à fl. 613, **recurso voluntário**, situado às fls. 638 a 665, no qual reiterou as razões de sua impugnação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

8. O **recurso voluntário** é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

9. Quanto às alegações de inconstitucionalidade de leis, tais como aquelas de vedação ao confisco, proporcionalidade, razoabilidade e princípio da não-cumulatividade do IPI, trata-se de matéria que não pode ser apreciada no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme dispõe o Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009:

Decreto nº 70.235/1972 - Art. 26. *No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

10. Tal entendimento, ademais, encontra-se consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme súmula aprovada pela Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010:

Súmula CARF nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

11. **Assim, voto por não conhecer do recurso voluntário interposto neste particular.**

12. Os débitos em apreço não lançados em notas fiscais e apurados pela autoridade fiscal se referem ao período de apuração compreendido entre 01º/04/2008 a 31/12/2009, tendo sido o auto de infração lavrado em 22/08/2013, tendo sido desconsiderados créditos em razão **(i)** de CFOPs incompatíveis, **(ii)** divergência de alíquota e **(iii)** insumos empregados na fabricação de produtos não tributados, este último contestado pela contribuinte que, preliminarmente, alega a decadência em relação à "reconstituição da escrita" (*sic*), o que implica a análise do lustro decadencial tanto da glosa de créditos pelos motivos acima descortinados como dos débitos.

13. Nos termos do art. 124 do RIPI/2002, considera-se pagamento **(i)** o recolhimento do saldo devedor após dedução dos créditos admitidos, no período de apuração do imposto, e **(ii)** a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos

admitidos, sem resultar saldo a recolher. Por outro lado, o art. 129 do diploma regulamentar dispõe que o direito de constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador no caso de antecipação do pagamento do imposto com superveniência de não-homologação, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, deslocando a decisão para o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, e do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o sujeito passivo poderia ter tomado a iniciativa do lançamento, consoante preceptivo do inciso I do art. 173 do diploma de estatura complementar.

14. No caso em apreço, a escrituração dos créditos indevidos não representa pagamento antecipado, não havendo aplicação do § 4º do art. 150, e tampouco do inciso I do art. 173, uma vez que o lançamento somente é efetuado com relação aos débitos, e não aos créditos. A glosa apenas se aperfeiçoa diante da constatação de que os créditos acumulados deixaram de absorver os débitos correspondentes a eles imputados, o que guarda similitude com a apuração do imposto sobre a renda incidente sobre o lucro inflacionário diferido de que trata a Súmula CARF nº 10 e, logo, há de se afastar a alegação de decadência da apuração de créditos que implicou alteração na reconstituição da escrita e consequente constatação de débito a recolher.

15. Diversa é a discussão que atine aos débitos, o que direciona a decisão para a questão referente à existência ou não de pagamento antecipado. Neste sentido, como afirma a recorrente, houve crédito de IPI apurado e escriturado entre abril e julho de 2008. Contudo, uma vez que o crédito escriturado foi reduzido pela glosa correspondente, não se configura pagamento antecipado na forma prevista pelo inciso I do art. 124 do RIPI, que considera apenas a dedução dos créditos efetivamente "**admitidos**", tratando-se, portanto, de caso **diverso** daquele tratado no Acórdão CARF nº 3401004.009, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, julgado em 28/09/2017, em que **havia** pagamentos (créditos admitidos). É possível se discordar eventualmente da norma e de seus efeitos, mas o fato é que esta é a dicção legal, que não pode ser ignorada pelo aplicador. E, uma vez que, após as glosas, sobejaram apenas débitos, não houve pagamento antecipado nos termos do inciso III do art. 124 do regulamento, aplicando-se, à espécie, o inciso I do art. 129 do RIPI/2002, que aponta para o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, não se operando, portanto, a decadência.

16. Assim, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

17. Aponta a contribuinte ter ocorrido *reformatio in pejus*, uma vez que, no primeiro julgamento realizado pelo julgador *a quo*, o **Acórdão DRJ nº 14-59.235**, houve reversão da glosa de crédito referente ao tambor metálico, sendo mantido o valor de IPI de R\$1.973.483,47 e consectários legais, sendo que, em seguida, procedeu-se a novo julgamento, que teve por consequência a manutenção do valor em R\$4.143.449,02. Em primeiro lugar, há de se afastar a alegação de reforma decorrente da prolação do segundo acórdão com relação àquele que o antecedeu, pois, como se denota do relatório que integra a presente assentada, a contribuinte foi intimada em 25/05/2016 pela abertura dos arquivos correspondentes ao termo de intimação nº 144/2016, situado à *fl.* 606, que se refere ao **Acórdão DRJ nº 14-60.487** (segundo acórdão proferido), e não ao primeiro que, para todos os efeitos, uma vez que não se encontra notícia nos autos de dele ter tido ciência a contribuinte em data anterior à de 25/05/2016, deve ser considerado como juridicamente inexistente. Assim, a alegação de reforma deve ter como parâmetro a acusação fiscal concretizada pelo lançamento de ofício corporificado no auto de infração.

18. Tanto o termo de verificação fiscal como a decisão recorrida identificam a prática de duas infrações cometidas pela contribuinte: **(i)** IPI não lançado (não destacado) em nota fiscal; e **(ii)** creditamento indevido, referente a estorno de saldo inicial, glosa de créditos aplicados em produtos NT e glosa de créditos calculados em desacordo com a classificação fiscal. **Contudo**, apenas a primeira infração foi objeto de lançamento de ofício no auto ora combatido: apesar de a escrita reconstituída ter implicado saldo devedor de R\$6.608.832,31, o lançamento se limitou a R\$4.143.449,02 (infração apurada). A diferença, no montante de R\$2.465.383,29, refere-se justamente às glosas de créditos, justamente o que motivou a prolação do segundo acórdão por parte do julgador de primeiro piso. Assim, ainda que correta a decisão ao bem identificar que tais valores deveriam ter sido objeto de lançamento, tal não ocorreu e, por decorrência do § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, mereceriam lavratura de novo auto de infração ou notificação de lançamento complementar, mas jamais revisão *ex officio* pela autoridade julgadora que, despida da competência fiscalizatória, pratica função jurisdicional atípica e, logo, ao proceder à complementação do auto, incorre na previsão do inciso I do art. 59 da norma em referência.

19. Assim, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário neste particular.

20. Quanto à manutenção dos créditos de IPI, discute-se a aplicação, à espécie, da disposição da Súmula CARF nº 20, no sentido de que não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como "NT". De fato, a imunidade difere das previsões veiculadas pelo art. 11 da Lei nº 9.779/1999 (isenção ou alíquota zero). Contudo, a opção pela notação "NT" abre espaço para que se suscite a dúvida sobre a extensão da expressão desinente e, assim, necessário se buscar a interpretação da Administração a tal respeito, o que se encontra corporificado no art. 4º da Instrução Normativa nº 33/1999, que estabelece que o direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI, nas específicas condições do art. 11 da norma de 1999 acima mencionado, "(...) 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". Neste sentido, as seguintes soluções de consulta:

Solução de Consulta nº 316/2004

As indústrias de produtos imunes, pelas entradas de insumos ocorridas a partir de 01 de janeiro de 1999, passaram a ter direito ao creditamento do IPI, podendo o saldo de créditos excedentes, em cada trimestre, ser utilizado para compensação de dívidas próprias relativas a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, observadas as condições estabelecidas na legislação aplicável.

“Solução de Consulta nº 14/2003

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

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

21. Observa-se ser perfeitamente possível a superação do entendimento veiculado pela própria Administração por meio da Instrução Normativa de 1999 e demais enunciados acima, como se buscou fazer por meio da edição do inciso II do § 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 05/2006, não havendo, ademais, que se falar em violação à vedação do art. 146 do Código Tributário Nacional vez que os fatos geradores apurados são com relação a ele posteriores, mas ocorre que tal postura não se coaduna com a expressa disposição do § 2º do art. 195 do RIPI/2002, que dispõe de maneira **textual**: o saldo credor decorrente da aquisição de tais insumos aplicados na industrialização "(...) ***inclusive*** do produto isento ou tributado à alíquota zero ou ***imunes***". O julgador de primeira instância administrativa poderia expressar sua discordância com relação às normas em referência, como ademais fez com correção e propriedade, mas jamais poderia ignorá-las, como se inexistentes fossem.

22. Assim, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário neste particular.

23. Alega a contribuinte em suas razões recursais estar o aplicador diante de regra de imunidade, nos termos do §3º do art. 155 da Constituição de 1988 com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/1993, que estabelece a impossibilidade de cobrança do IPI sobre derivados do petróleo nos seguintes termos:

*Constituição de 1988 – Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II [ICMS] do caput deste artigo e o art. 153, I e II [tributos aduaneiros], nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, **derivados de petróleo**, combustíveis e minerais do País – (seleção, grifos e colchetes nossos).*

24. Assim, está-se diante de imunidade do tipo objetiva: salvo no caso de ICMS ou de tributos aduaneiros, escapa da competência do Estado a cobrança de quaisquer outros impostos sobre aqueles produtos derivados do petróleo. Trata-se, assim, da aplicação em concreto da imunidade prevista no inciso IV do art. 18 do RIPI/2002, que ecoa a disposição constitucional:

Decreto nº 4.544/2002 (RIPI) - Art. 18. São imunes da incidência do imposto: (...) IV - a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (Constituição, art. 155, § 3º).

25. A redação do decreto deve preservar o conteúdo normativo original dos dispositivos consolidados, tornando-os unicamente orgânicos e sistematizados, e não é diverso o objetivo do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI) que, por seu turno, deve se valer das especificações da TIPI, que não podem evidentemente se chocar com aquelas do regulamento, que consolida posição majoritária e, neste sentido, a tarefa dos regulamentos encontra fundamento na própria ordem constitucional, cujo art. 59, que se volta a tratar do processo legislativo, determina, em seu parágrafo único, que a lei complementar deverá dispor sobre a consolidação das leis, tarefa que coube ao art. 13 da Lei Complementar nº 95/1998. Assim, aos seguintes produtos, como derivados do petróleo, aplica-se o inciso IV do art. 18 do RIPI/2002:

Desta forma, apesar dos produtos, (a) Lubrax Ind. AV - 60 IN; (b) Graxas; (c) Lubrax Valora; (d) Fluido para radiadores; (e) Fluido para Freios BR, estarem classificados nas NCMs (a) 2710.19.93; (b) 2710.19.99; (c) 34031900, (d) 38200000, (e) 38190000 eles não deixaram de fazer jus à imunidade, visto que gozam da característica exigida na Carta Magna, ou seja, são derivados de petróleo, devendo este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reformar a decisão recorrida.

Conforme será exposto no item III.10, quanto aos produtos de NCM 39233000 e 73102190, destacados, a recorrente reconhece que o IPI apurado pela fiscalização é devido, pois, se tratou de "devolução de material de embalagem sem o destaque do IPI, sendo que na entrada dos mesmos o crédito do imposto foi registrado, conforme sintetizado na tabela a seguir:

NCM	Descrição	Valor do IPI
27101993	Óleo para isolamento elétrico	3.668.629,34
34031900	Lubrificante	439.007,89
39233000	Material de embalagem - Entrada com crédito do imposto e devolução sem débito	33.185,17
38200000	Fluido para radiadores	1.122,29
27101999	Lubrificante	881,34
73102190	Material de embalagem - Entrada com crédito do imposto e devolução sem débito	562,09
38190000	Fluido para freios	62,29

26. Assim, salvo nos casos das mercadorias classificadas sob o Código NCM nº 3923.30.00 e o Código NCM nº 7310.21.90, em que há devolução de material de embalagem sem destaque de IPI, questão tornada, ademais, incontroversa nas razões recursais, conforme informa a própria contribuinte, não procede a acusação de falta de destaque do IPI das mercadorias classificadas sob o: (i) Código NCM nº **2710.19.93** (óleo para isolamento elétrico), (ii) Código NCM nº **3403.19.00** (lubrificante), (iii) Código NCM nº **3820.00.00** (fluido para radiadores), (iv) Código NCM nº **2710.19.99** (lubrificante) e (v) Código NCM nº **3819.00.00** (fluido para freios), pois produtos derivados do petróleo (imunes):

NCM	Descrição	Valor do IPI
27101999	Óleo para isolamento elétrico	3.668.629,34
34031900	Lubrificante	439.007,89
39233000	Material de embalagem - Entrada com crédito do imposto e devolução sem débito	33.185,17
38200000	Fluido para radiadores	1.122,29
27101999	Lubrificante	881,34
73102190	Material de embalagem - Entrada com crédito do imposto e devolução sem débito	562,09
38190000	Fluido para freios	62,29

27. Assim, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário neste particular.

28. Aduz a contribuinte que o saldo credor correspondente se encontra em discussão no Processo Administrativo nº 15563.720215/2011-11, devendo tais processos serem reunidos. Observa-se que o pedido de reunião resta prejudicado, uma vez que o processo em referência já foi julgado por esta turma, que proferiu o **Acórdão CARF nº 3401-004.009**, proferido em sessão de 28/09/2017, de relatoria do Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, tendo o colegiado decidido: "**(a)** por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, em função de não estar superado o atual limite de alçada, na forma estabelecida na Súmula CARF nº 103; **(b)** por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes e Rosaldo Trevisan; e **(c)** por unanimidade de votos, dar ao recurso voluntário provimento parcial, para reconhecer decadência, exclusivamente quanto aos débitos apurados em relação ao período de janeiro de 2006 a setembro de 2006, e para reconhecer a impossibilidade do aumento do valor da 'Multa IPI Não Lançado Com Cobertura De Crédito', além dos R\$1.561.980,41, lançados originalmente", nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2008

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. ART 18, § 3º, DO RIPI.

São imunes da incidência do imposto, derivados de petróleo, entendido como os produtos decorrentes da transformação do petróleo, por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação, classificados quimicamente como hidrocarbonetos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. PAGAMENTOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS DE IPI.

Aplica-se a contagem do prazo decadencial previsto no § 4º, do artigo 150, do CTN, ao tributo sujeito ao lançamento por homologação, quando houver pagamentos, nos termos do art. 124, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2002, reproduzido no art. 183, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2010.

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI. INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 150, §4º E 173 DO CTN.

Os prazos decadenciais previstos nos artigos 150, §4º e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito de IPI escriturado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF Nº 63/17. SUMULA CARF Nº 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplicase o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

RO Não Conhecido e RV Provido em Parte

29. Aduz a contribuinte, ainda, a necessidade de consideração das PER/DComp abaixo discriminadas, uma vez que existiriam créditos passíveis de ressarcimento se adotado o critério da autoridade fiscal:

Trimestre	Número PER/DCOMP	Dt. Transm.	Proc. Adm.	Valor Pedido	Valor Ressarcível
2ºT/2008	278098794125110911015397	25/11/2009	16682.900248/2013-11	6.190.285,87	0,00
3ºT/2008	219641593425110911010586	25/11/2009	16682.900249/2013-58	7.254.627,65	0,00
4ºT/2008	429354982525110911019020	25/11/2009	16682.900250/2013-82	6.813.123,97	0,00
1ºT/2009	311722912925110911018892	25/11/2009	16682.900251/2013-27	8.431.382,89	0,00
2ºT/2009	180590847425110911019009	25/11/2009	16682.900252/2013-71	9.666.771,22	0,00
3ºT/2009	047283595625110911010600	25/11/2009	16682.900253/2013-16	8.986.533,89	0,00
4ºT/2009	240138665030071011011709	30/07/2010	16682.900254/2013-61	8.921.174,27	0,00

30. Tais valores deverão ser considerados pela unidade na etapa de cumprimento do presente acórdão, após ulterior decisão passada em julgado.

31. Assim, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário.

32. O **recurso de ofício** não supera o limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, de R\$ 2.500.000,00, e, por isso não deve ser conhecido, conforme Súmula CARF nº 103, e artigo 34, I, do Decreto nº 70.235/1972.

33. Portanto, não deve ser conhecido o recurso de ofício.

34. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário e por não conhecer do recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator Designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, ousou dele discordar em relação às seguintes alegações do contribuinte: **1)** ocorrência de *reformatio in pejus*; **2)** direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como "NT".

Sobre a primeira alegação, inicialmente, deve ser esclarecido que só ocorre a *reformatio in pejus* quando há o agravamento da situação jurídica do réu, **em relação à acusação que lhe é feita (via auto de infração)**, em face de recurso interposto exclusivamente pela defesa. Entretanto, analisando os autos, verifico que tal agravamento, no presente caso, não ocorreu.

Vejamus a alegação do recorrente, conforme os seguintes excertos do seu Recurso Voluntário:

Neste período, nas e-fls. 1.373 o acórdão afirma que o contribuinte praticou duas infrações, mas apenas em relação a uma houve lançamento de ofício por meio do auto de infração e a outra foi indicada apenas no Termo de Verificação Fiscal, verbis:

(...)

Considerando que o acórdão julgava exclusivamente impugnação do contribuinte, não é possível que em recurso do contribuinte este veja sua situação piorada, por meio de novo lançamento, isto configura "reformatio in pejus", que não é admitida pela lei, nem pela jurisprudência.

(...)

Apesar da ocorrência da decadência, o acórdão recorrido efetuou "reformatio in pejus", inclusive efetuou um segundo julgamento para tanto.

Isto é, houve dois julgamentos pela DRJ.

O primeiro julgamento efetuado em 27/07/2015 (e-fls. 1.331 a 1.350) reverteu da glosa do crédito de tambor metálico, mantendo apenas o IPI no valor de R\$ 1.973.483,47 e respectiva multa e 75% (R\$ 1.480.112,57) - TABELA 3.

*Contudo, de ofício, houve novo julgamento, em 10/05/2016 (e-fls. 1.355 - 1.378), a pretexto de sanar erro material, **a DRJ efetuou o lançamento da segunda infração apurada no termo de***

verificação fiscal, mas que deixou de ser lançada no auto de infração.

Nesse sentido, o acórdão prossegue e esclarece que a diferença de R\$2.465.383,29 que não foi lançada decorria da glosa de créditos.

Apesar de reconhecer que esses R\$ 2.465.383,29 decorrentes da glosa de créditos não foram lançados pelo Auto de Infração em 2012, **a DRJ efetuou o lançamento de ofício enquanto julgava a impugnação do contribuinte.**

A consequência desse novo lançamento foi a alteração do 1º julgamento efetuado pela DRJ em 10/05/2015 no qual foi mantido o IPI **no valor de R\$ 1.973.483,47 para, no segundo julgamento ser exigido o valor de R\$ 4.143.449,02** (tabela 3, e-fls. 1.375).

Contudo, **a exigência deste novo valor decorrente do lançamento da 2ª infração (creditamento indevido) não pode ser feito por meio de acórdão da DRJ**, devendo seguir a previsão do art. 18, §3º do Decreto 70.235/1972, que determina a lavratura de auto de infração complementar, verbis:

(...)

Ademais, **não se admite em recurso do contribuinte a majoração da exação tributária**, com a piora de sua situação, diante do Princípio Geral do Direito da Non Reformatio in Pejus, como se verifica na seguinte decisão do TRF-2:

Diante do exposto, caso não seja reconhecido integralmente os créditos postulados pela recorrente, deve ser mantido, no máximo o valor constante do primeiro acórdão da 8ª DRJ, de 27/07/2015, que havia mantido apenas a autuação de IPI no valor de R\$1.973.483,47 e respectiva multa e 75% (R\$1.480.112,57) - TABELA 3 (e-fls. 1.349).

Conforme se depreende dos trechos acima colacionados, o recorrente entendeu que a *reformatio in pejus* ocorreu quando da prolação do segundo acórdão, em relação ao primeiro. Contudo, essa questão já foi analisada pelo relator, que afastou a tese do recorrente, conforme se verifica no seguinte excerto do seu voto:

Em primeiro lugar, há de se afastar a alegação de reforma decorrente da prolação do segundo acórdão com relação àquele que o antecedeu, pois, como se denota do relatório que integra a presente assentada, a contribuinte foi intimada em 25/05/2016 pela abertura dos arquivos correspondentes ao termo de intimação nº 144/2016, situado à fl. 606, que se refere ao Acórdão DRJ nº 14-60.487 (segundo acórdão proferido), e não ao primeiro que, para todos os efeitos, uma vez que não se encontra notícia nos autos de dele ter tido ciência a contribuinte em data anterior à de 25/05/2016, deve ser considerado como juridicamente inexistente. Assim, a alegação de reforma deve ter como parâmetro a acusação fiscal concretizada pelo lançamento de ofício corporificado no auto de infração.

Ocorre, no entanto, que o relator prossegue em seu voto entendendo que houve agravamento da situação jurídica do recorrente no "segundo" acórdão, em relação ao Auto de Infração. Apesar desta não ter sido a tese da defesa, trata-se de matéria de ordem pública, que pode ser conhecida de ofício pelo relator; assim, quanto a este particular, não vislumbro qualquer mácula ao voto.

Discordo, porém, de suas conclusões. Com efeito, o lançamento fiscal foi no valor de R\$4.143.449,02 (valor do principal **sem** juros e multa), conforme tabela no Auto de Infração, à fl. 414. A decisão da DRJ, por sua vez, determinou que o valor principal devido seria de R\$3.561.615,71, conforme o Demonstrativo de Débito da Intimação nº 144/2016, às fls. 607 e 608. **Observe-se que o valor da autuação foi reduzido em todos os períodos de apuração. Logo, não há que se falar em "agravamento da situação jurídica do réu".**

Da mesma forma, totalmente improcedente a alegação do recorrente de que "a DRJ efetuou o lançamento da segunda infração apurada no termo de verificação fiscal, mas que deixou de ser lançada no auto de infração". Parece, em verdade, que o recorrente não compreendeu perfeitamente a decisão da DRJ, apesar da clareza exposta no acórdão.

A decisão reverteu parte da glosa de créditos considerados indevidos, como se verifica no seguinte trecho do acórdão recorrido (fls. 1370/1371):

Portanto, enquanto a posição 8309 refere-se a tampas, a posição 7310 refere-se aos reservatórios, barris e tambores, reforçando a alegação da Interessada.

Conferindo-se o demonstrativo elaborado pela Fiscalização, de fato se confirma que o demonstrativo aplicou a classificação na posição 8309.9000.

Em relação às empresas fornecedoras, listagem obtida pelo sistema Contágil permite comprovar que todas as saídas para o estabelecimento da Interessada correspondentes aos demonstrativos relativos às notas fiscais do produto "tambor met. oleo", com coincidência específica, conferida por amostragem, de número de nota fiscal, data de emissão, produto, valor e IPI, foram classificadas pelo emitente no código 7310.1090, conforme tabela abaixo:

(...)

Não se conseguiu obter informações completas sobre as notas fiscais, mas não há indícios de outras irregularidades.

Comprovam-se, portanto, as alegações da Interessada em relação ao produto "tambor metálico", uma vez que a alíquota constante da TIPI vigente à época dos fatos, para a posição 7310.10.90, era 5%.

Como afirma o próprio recorrente, a autuação se deu unicamente sobre uma das duas infrações, a falta de lançamento (destaque) do IPI nas notas fiscais. Como a glosa revertida na decisão da DRJ era pertinente à segunda infração (créditos indevidos), não havia sido lançada no Auto de Infração. Apesar disso, a reinclusão destes créditos na escrita fiscal do contribuinte implica a alteração dos saldos devedores em cada período, sendo necessário refazer sua escrituração, a exemplo do que fez o Auditor-Fiscal no lançamento, para obter os

valores da atuação que devem ser mantidos. O acórdão foi bem didático neste sentido (fls. 1375/1378):

Portanto, parte das glosas de créditos efetuadas não implicou apuração de IPI lançado no auto de infração.

Conseqüentemente, o efeito que a procedência parcial da impugnação em exame terá sobre os valores de IPI lançado é a de postergar parte dos valores, de períodos que passaram a ter crédito maior, para períodos seguintes, quando o saldo de débitos acumulados anular os créditos.

Dessa forma, em cada período de apuração, deve-se calcular as parcelas das glosas revertidas pelo presente acórdão que correspondem às glosas de créditos que não geraram IPI lançado no auto de infração, para que somente a diferença seja excluída do IPI lançado.

Com essa finalidade, a tabela abaixo demonstra a apuração:

(...)

Dessa forma, a reversão das glosas de créditos reconhecidas no presente acórdão deve ser excluída primeiramente das diferenças entre os saldos devedores apurados e o IPI não lançado, uma vez que são diferenças não lançadas decorrentes diretamente das glosas de crédito.

Dessa forma, os valores mantidos e cancelados são os seguintes:

(...)

Note-se que tanto no lançamento original como nos valores acima mantidos, o total da infração efetivamente lançada (somente IPI não lançado em nota fiscal) gerou débitos relativos ao total da infração. Dessa forma, a multa por falta de lançamento de IPI em nota fiscal foi toda lançada de forma proporcional ao IPI lançado, não havendo lançamento dessa multa na forma isolada.

A diferença fundamental entre as duas apurações é que, com a comprovação da legitimidade de parte dos créditos na impugnação de lançamento, tais créditos implicaram o diferimento dos saldos devedores mensais para períodos futuros.

Como se sabe, no IPI, os valores devidos de imposto e que devem ser recolhidos por Darf são os saldos devedores. Assim, nem sempre nos meses em que ocorrem os fatos geradores do imposto aparecem saldos devedores, em razão dos créditos escriturados.

Portanto, o que determina se e quando o IPI decorrente de um determinado fato gerador será pago é uma circunstância externa ao fato gerador, que são os créditos escriturados e legítimos.

Vale dizer, há um descompasso entre o mês de ocorrência dos fatos geradores e o mês em que o IPI diretamente deles decorrente resulta na apuração de saldo devedor.

O diferimento desses valores implica o deferimento parcial da impugnação de lançamento pelo fato de causar a redução dos juros de mora acumulados, resultando na exclusão de parte do débito total (imposto, multa e juros de mora) originalmente lançado.

Noutro sentido, o efeito do deferimento parcial da impugnação de lançamento apresentada pela Interessada foi apenas o diferimento parcial dos valores apurados para períodos seguintes. No último demonstrativo acima (tabela 5), os valores diferidos de períodos anteriores foram destacados em coluna própria, para deixar claro o efeito mencionado.

O método de apuração do IPI, derivado na sistemática da não-cumulatividade, não permite que a DRJ simplesmente subtraia do lançamento o valor da glosa revertida. E, neste caso, a situação é ainda pior, pois o valor da glosa revertida sequer chegou a ser lançado (por motivos desconhecidos), fato incontroverso nos autos. É necessário o refazimento da escrita fiscal, para obtenção dos novos saldos, credores ou devedores.

Como se observa, a alegação de "novo lançamento de ofício realizado por meio de acórdão" é completamente descabida, não havendo nenhum trecho da decisão recorrida que possa sequer dar azo a tal interpretação.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário em relação a este pedido.

Em relação à segunda alegação, como bem observado no Acórdão recorrido, o próprio crédito básico, cuja base legal reside no art. 11 da Lei nº 9.779/99, só existe quando apurado sobre as aquisições de insumos "*aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero*", estando excluída a industrialização de "produtos NT":

*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.*

Isso porque se o produto é não-tributado, ele está fora do campo de incidência do imposto, não havendo que se cogitar da atuação do princípio da não-cumulatividade. Ressalte-se que o parágrafo único do art. 2º do RIPI/2002, com base legal no art. 6º da Lei nº 10.451, de 10/05/2002, ao dispor sobre o campo de incidência do IPI, assim estabelece:

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações

constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. *O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, **excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado)** (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, Artigo 6º).*

De qualquer sorte, o tema já se encontra pacificado em âmbito administrativo desde a edição da Súmula CARF nº 20:

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário em relação a este pedido.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares