



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

Processo n° 15563.720215/2011-11
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3401-004.009 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrentes PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A.
FAZENDA NACIONAL

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, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

RO Não Conhecido e RV Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (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.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Atuaram em substituição aos Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Tiago Guerra Machado, que comunicaram impedimento, respectivamente, os Conselheiros Renato Vieira de Ávila e Rodolfo Tsuboi..

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida (fls¹. 1060/1061):

“Trata-se de auto de infração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e de multa isolada, relativamente à parcela dos débitos com cobertura de créditos (fls. 954 a 973), lavrado em 19 de outubro de 2011 (e-fl. 953), relativamente aos períodos de apuração de janeiro de 2006 a março de 2008.

As infrações foram descritas no termo de verificação fiscal - TVF de e-fls. 932 a 951.

À vista da apuração e classificação dos créditos de IPI escriturados, a Fiscalização observou falta de destaque do IPI em várias saídas, o que teve implicação sobre os saldos credores apurados. Ademais, a Fiscalização apurou os créditos ressarcíveis e não ressarcíveis, efetuando a reconstituição da escrita fiscal da Interessada. Quanto à apuração dos saldos, ainda esclareceu o seguinte:

¹ Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

55. No aludido demonstrativo, do saldo credor de IPI existente no RAIPI em 31 de março de 2006, foram subtraídos os valores abaixo indicados, resultando o saldo credor ajustado em março de 2006, no valor de R\$ 3.719.813,76:

- valor mantido na escrita indevidamente, assim entendido a diferença entre a soma dos valores não homologados em razão de inexistência de crédito, no período de abr/2003 a set/2005, e a soma dos estornos relativos aos PER/DCOMP não homologados em razão de inexistência de crédito, no mesmo período;
- estorno de crédito relativo à compensação de crédito de IPI do 1º trimestre de 2006 (item 010 do RAIPI de abril de 2006);
- soma dos débitos apurados pela Fiscalização nos PAs jan/2006, fev/2006 e mar/2006 (R\$ 263.940,05 + R\$ 46.410,38 + R\$ 95.680,41).

56. O saldo credor ressarcível, por período de apuração, foi apurado em conformidade com o "Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível", observando os seguintes critérios:

- o saldo credor não ressarcível de período anterior, no PA abr/06, foi apurado no "Demonstrativo de Saldo Credor de Período Anterior";
- o saldo credor ressarcível de período anterior, no primeiro período do trimestre-calendário a que se referir o pedido de ressarcimento, é sempre considerado igual a zero;
- como débito de IPI em cada período, foi considerada a soma do débito registrado no RAIPI com o apurado pela Fiscalização;
- para compensação dos débitos do IPI foram utilizados prioritariamente os créditos não passíveis de ressarcimento e, após, os ressarcíveis.

57. Por fim, foi elaborado o "Demonstrativo de Saldo Credor Ressarcível por Trimestre" com base nos valores apurados no "Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível".

Na **impugnação** (e-fls. 1014 a 1052), a Interessada alegou, primeiramente, a **decadência de parte do crédito tributário, sustentando que os fatos geradores anteriores a 19 de outubro de 2006** teriam sido abrangidos pelo prazo do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Acrescentou que não seria possível exigir tributo e multa e refazer a escrita fiscal em relação a tais períodos.

Em relação ao mérito, alegou que teria baseado sua interpretação no Ato Declaratório Interpretativo Cosit n. 5, de 2006, e na Instrução Normativa SRF

n. 33, de 1999, relativamente à imunidade constitucional dos produtos derivados de petróleo.

Nesse contexto, na exposição dos pontos de discordância, alegou que caberia a manutenção dos créditos decorrentes de insumos aplicados na industrialização de produtos imunes. Citou entendimento da doutrina, as disposições do RIPI/2002 e da IN SRF n. 33, de 1999, ementas de soluções de consulta das Superintendências da Receita Federal e ementas de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf.

Alegou, ainda, que não poderia ser aplicada retroativamente nova interpretação, citando doutrina e jurisprudência.

Acrescentou que teria havido erro na indicação da classificação fiscal do produto "tambor metal", uma vez que o NCM 8309.90.90 foi incorretamente indicado em seu cadastro, em vez de a posição correta 7310.10.90.

A seguir, defendeu o direito ao crédito de IPI, no caso de insumos empregados na fabricação de produtos imunes, alegando que a anulação do crédito implicaria esvaziamento da imunidade constitucional.

Requeru o cancelamentos dos juros e das multas, em decorrência da improcedência da obrigação principal.

Por fim, alegou que as multas aplicadas seriam confiscatórias.

É o relatório."

A **decisão de primeira instância**, proferida em 15/07/2015 (fls. 439/452) julgou parcialmente procedente a impugnação do lançamento, para reconhecer a legitimidade dos créditos relativos às entradas do produto "tambor metálico", constante do demonstrativo de e-fls. 367 a 601, cuja ementa abaixo transcreve-se:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO EM RELAÇÃO A PRODUTOS NÃO DERIVADOS DO PETRÓLEO. GLOSA DE CRÉDITOS POR CFOP INCOMPATÍVEL E POR DIVERGÊNCIA DA ALÍQUOTA EM RELAÇÃO À TIPI. NÃO CONTESTAÇÃO.

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

DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO POR DESPACHOS DECISÓRIOS. AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. LIMITE DO LITÍGIO NO ÂMBITO DE IMPUGNAÇÃO DE LANÇAMENTO.

Lavrado auto de infração e exarados despachos decisórios de não homologação, em mesmo procedimento de ação fiscal, sem que haja relação de decorrência dos últimos em relação ao primeiro, descabe apreciar, no âmbito da impugnação de lançamento, qualquer matéria que se refira ao destino independente e autônomo dos processos próprios de compensação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

IPI. DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS. NÃO APLICAÇÃO.

A decadência do direito de lançar ocorre relativamente ao saldo devedor do período de apuração surgido em função de glosa de créditos de períodos anteriores e, portanto, seu prazo somente começa a correr a partir do momento de sua constatação.

Inexiste prazo decadencial para efetuação da glosa de créditos irregulares ou para a reconstituição da escrituração fiscal.

DECADÊNCIA. PAGAMENTOS ANTECIPADOS. INEXISTÊNCIA. PRAZO.

A dedução escritural de créditos de IPI não admitidos pelo Regulamento não caracteriza pagamento antecipado, para efeito da configuração do lançamento por homologação, deslocando o termo inicial do prazo de decadência para o 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Aplica-se retroativamente o ato declaratório interpretativo que diga respeito a dispositivo específico de lei não alterada, quando a interpretação dos atos normativos relativos ao dispositivo legal tenha sido controvertida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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.

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 tratar-se de produto tributável.

Impugnação Procedente em Parte Crédito**Tributário Mantido em Parte**

Por força de recurso necessário, o crédito exonerado, nos termos do art. 34, do PAF - Decreto nº 70.235/72, com as alterações da Lei nº 9.532/97, e Portaria MF nº 03, de 03/01/2008, alterada pela **Portaria MF nº 63, de 09/02/2017**, foi submetido à apreciação do CARF e distribuído à mim, por sorteio, realizado em **22/02/2017**

Após ciência ao acórdão de primeira instância, uma primeira vez (AR à fl. 1162), em 11/08/2015, e novamente (TERMO à fl. 1165) em 14/08/2015, apresentou o **recurso voluntário** de fls. 1137/1160, em 11/09/2015, em essência, reiterando a argumentação expressa na impugnação.

Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

RECURSO DE OFÍCIO

Cuida-se de recurso de ofício, onde o valor desonerado superava o valor de alçada, à época do julgamento de 1ª instância, atendendo os requisitos para sua interposição.

Porém, nos termos da Súmula CARF nº 103, a sua admissibilidade deve ser atestada no momento do julgamento em 2ª instância, razão pela qual dele não se pode conhecer.

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."

Acontece que entre a data de interposição do recurso de ofício e sua apreciação em segunda instância, o valor do limite de alçada foi alterado de R\$1.000.000,00 (Portaria MF nº 03/08), para R\$2.500.000,00 (Portaria MF nº 63/17), somados tributos e encargos de multas, na redação do art. 34, do PAF - Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97, e Portaria MF nº 03/08, alterada pela Portaria MF nº 63/17.

Decreto nº 70.235/72:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão: (...)

I -exonerar o sujeito passivo do pagamento de **tributo e encargos de multa** de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. [grifei]

Portaria MF nº 63/17:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de **tributo e encargos de multa**, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais). [grifei]

Notar que, concluiu a decisão recorrida, à fl. 1082, in verbis: "*Portanto, houve cancelamento do valor total de IPI de R\$ 1.370.496,64, correspondente ao total das reversões das glosas, mantendo-se integralmente a multa.*"

Tal conclusão parte da afirmação à mesma folha, in verbis: "*Deve-se observar que, com a redução das multas lançadas na forma proporcional, ocorreu, como previsto, o aumento da multa exigida na forma isolada. Entretanto, a soma total antes e depois da consideração da reversão das glosa continua a mesma.*"

Assim, sem entrar no mérito da possibilidade do *aumento da multa exigida na forma isolada*, restou decidida a *redução das multas lançadas na forma proporcional*, mantendo-se integralmente o valor total das multas, visto compreendido que a redução da multa proporcional teria sido compensada pelo aumento da multa isolada.

Considerando que o crédito exonerado foi no valor total de R\$2.398.369,12, somados tributos [R\$1.370.496,64 (IPI)] e encargos de multas [R\$1.027.872,48 (75%)], constata-se que o mesmo não atinge o atual limite de alçada de R\$2.500.000,00 (Portaria MF nº 63/17), para fins de conhecimento.

Assim, voto por não conhecer do recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

PRELIMINAR

Antes de se entrar no mérito da questão, cumpre enfrentar questão preliminar, ora suscitada de ofício, no que refere-se ao fato de existir nos autos 2(duas) intimações, atestando datas em duplicidade, em que o sujeito passivo foi intimado da decisão recorrida.

Compulsando os autos, localizei dois comprovantes de intimações para ciência do acórdão recorrido, ao sujeito passivo, uma primeira, realizada via Aviso de Recebimento - **AR** (fl. 1162), cientificada em **11/08/2015**; e uma subsequente, realizadas por meio do Domicílio Tributário Eletrônico - **DTE** (fl. 1087), emitida em 13/08/2015, cientificada em **14/08/2015**, não tendo a unidade preparadora justificado a duplicidade de intimações, apenas, informando (fls. 1172) "*...que o interessado tomou ciência do Acórdão em 11/08/2015, realizada via AR, com prazo de recurso vencido em 10/09/2015. O interessado apresentou recurso em 11/09/2015.*", atestando a intempestividade do recurso voluntário.

Diante da informação prestada pela unidade preparadora, o contribuinte apresentou petição (fls. 1200/1209), requerendo que seja admitido como tempestivo o recurso voluntário, considerando inválida a intimação por AR de fl. 1162 e válida a intimação pelo domicílio eletrônico de fl. 1087, apontando motivos que demonstrariam vícios na intimação por AR, seja porque ausente a identificação mínima do recebedor, seja porque não foi entregue no domicílio tributário do contribuinte (nem no físico nem no eletrônico) e porque não foi exposta qualquer razão para afastar o domicílio tributário fixado pelo contribuinte.

Pois bem, nota-se que a primeira intimação, realizada via Aviso de Recebimento - **AR** (fl. 1162), cientificada em **11/08/2015**, ainda que não tenha sido dirigida à sede da empresa (Rua Correia Vasques nº 250 – Cidade Nova, Cep: 20.211-140 - Rio de Janeiro – RJ) foi devidamente encaminhada ao endereço da filial [CNPJ final 0266] (Avenida Fabor s/n – Campos Elísios, Cep: 25.2225-030 - Duque de Caxias – RJ) em relação a qual foi realizado o procedimento fiscal e apurados os créditos tributários do IPI, regido pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos (art. 51, parágrafo único, CTN), constando o endereço para qual o AR foi encaminhado, em todos os atos do procedimento fiscal, desde o Termo de Início de Procedimento Fiscal (fl. 108), até o Auto de Infração (fl. 954/955), inclusive, cientificado pessoalmente, no endereço da filial constante do AR.

Surge então a questão da possibilidade de comunicação dos atos processuais, no endereço da filial autuada, em razão da autonomia dos estabelecimento do IPI; ou, somente, no endereço da sede, centralizadora do recolhimento dos tributos federais.

Para os efeitos de **cumprimento da obrigação tributária** e de **determinação da competência das autoridades administrativas**, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: se pessoa jurídica de direito privado, ou firma individual, **o lugar do estabelecimento responsável pelo cumprimento da obrigação tributária**, nos termos do inciso I, do artigo 31, do RPI/2002, com fulcro no inciso I, do art. 41, da Lei nº 4.502/64, e inciso II, do art. 127, da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:(...)

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

Art. 41. Para os efeitos de cumprimento da obrigação tributária e de determinação da competência das autoridades administrativas considera-se domicílio fiscal do sujeito passivo direto ou indireto:

I - se pessoa jurídica, de direito privado ou público, ou firma individual - o lugar de situação do seu estabelecimento ou repartição, ou, se houver mais de um ou de uma, ou daquele ou daquela que fôr responsável pelo cumprimento da obrigação tributária de que se tratar;

Porém, notar que *na forma da legislação aplicável*, para o Decreto nº 70.235/72 (PAF), artigo 23, inciso II: Far-se-á a intimação, por via postal, com prova de recebimento, no **domicílio tributário eleito** pelo sujeito passivo.

Não há como discordar com a informação prestada pela unidade preparadora (fl. 1172), considerando o que prevê o artigo 23, § 3º, do PAF, que os meios de intimação previstos nos incisos (I - pessoal; II - por via postal; e III - por meio eletrônico) do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

Portaria SRF nº 259, de 13 de março de 2006 (Dispõe sobre a prática de atos e termos processuais, de forma eletrônica, no âmbito da Secretaria da Receita Federal)

Art. 4º A intimação por meio eletrônico, com prova de recebimento, será efetuada pela SRF mediante:

I - envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

II - registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo a Caixa Postal a ele atribuída pela administração tributária e disponibilizada no e-CAC, desde que o sujeito passivo expressamente o autorize.

§ 2º A autorização a que se refere o § 1º dar-se-á mediante envio pelo sujeito passivo à SRF de Termo de Opção, por meio do e-CAC, sendo-lhe informadas as normas e condições de utilização e manutenção de seu endereço eletrônico.

A divergência instaurada diz respeito à não ser o endereço do estabelecimento de Duque de Caxias/RJ o **domicílio tributário eleito** pelo sujeito passivo, *na forma da legislação aplicável, ao Processo Administrativo Fiscal (PAF)*, ainda que seja o **domicílio tributário legal**, por expressa previsão da legislação do IPI (inc. I, do art. 31, do RIPI/2002 (art. 41, da Lei nº 4.502/64 e art. 127, da Lei nº 5.172/66), para os efeitos de cumprimento da obrigação tributária e de determinação da competência das autoridades administrativas.

Apenas como vetor interpretativo e exclusivamente ao presente caso, visto o art. 23, do PAF, reger exaustivamente o tema, socorro-me ao **art. 26, § 3º, da Lei nº 9.784/99** (*Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal*), para entender como válida a ciência do sujeito passivo no seu **domicílio tributário legal**, para fins de cumprimento da obrigação tributária relacionada com os atos sobre os quais está sendo intimado, **assegurada a certeza da ciência do interessado**.

No presente caso, parece não existir certeza, de ambas as partes, sobre a ciência do ato decisório; por um lado, afirmando a recorrente, no recurso voluntário (fl. 1137), sem fazer nenhuma referência à ciência por meio eletrônico, ter sido intimada em **12/08/2015**, indicando que tomou conhecimento do ato por outro meio e antes mesmo da intimação eletrônica; de outro lado, promovendo a unidade jurisdicionante uma *nova intimação*, realizada por meio do Domicílio Tributário Eletrônico - **DTE** (fl. 1087), emitida em 13/08/2015, cientificada em **14/08/2015**, **domicílio tributário eleito** pelo sujeito passivo, além de *válida*, reveladora de certeza da ciência do interessado, por meio do tempestivo **recurso voluntário**, apresentado em **11/09/2015**, em relação ao qual voto por tomar conhecimento.

MÉRITO

DA MANIFESTA OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO NO CASO CONCRETO

Como bem observado pela decisão recorrida, havendo a autuada alegado a ocorrência de decadência em relação à "reconstituição da escrita", está claro que apresentou a alegação tanto em relação às glosas de créditos, como em relação à apuração de débitos e, acrescido, em relação aos créditos tributários, constituídos de ofício: saldos devedores, multas proporcionais e isoladas.

Quanto aos créditos tributários, o transcurso do **prazo decadencial quinquenal**, seja ele contado de uma forma ou de outra, dependente da **existência (150, § 4º)** ou **inexistência (173, I)** de **pagamento antecipado**, atingiria somente os fatos geradores anteriores ao ano de 2006, inclusive, **não alcançando os saldos devedores, as multas proporcionais e as multas isoladas**, todos referentes aos anos de 2007 e 2008, lançados de ofício e cientificados ainda em 2011.

Quanto a apuração de débitos, vale lembrar do decidido no precedente do Acórdão nº 3401-003.840, de 29/07/2017, da minha relatoria, no qual a maioria decidiu pela aplicação do direito vindicado pela recorrente (RIPI/2002, art. 124, parágrafo único, inciso I), porém, somente quanto aos débitos apurados e lançados em períodos caducos, visto inexistentes no precedente imputações de glosas de créditos inadmissíveis, decisão cuja parte pertinente da ementa abaixo transcreve-se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECADÊNCIA. PAGAMENTOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS.

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

Infere-se, portanto, o reconhecimento da decadência para débitos apurados e lançados em períodos caducos, não tratando o precedente de decadência em relação a glosas de créditos inadmissíveis, matéria à ser oportunamente abordada, em relação ao presente caso.

Tendo sido o presente lançamento de ofício cientificado em 19/10/2011, alega a recorrente que o prazo decadencial do § 4º, do artigo 150, do CTN, deve ser aplicado ao caso, para períodos anteriores a 19 de outubro de 2006, já que o tributo é sujeito ao lançamento por homologação.

Sendo incontroversa a inexistência de pagamento antecipado, dever-se-ia, portanto, ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN, afastando-se, assim, a decadência argüida, visto que, a ciência ocorreu em 19/10/2011, dentro do prazo decadencial para lançamento de ofício referente a janeiro de 2006, que se encerraria em 31/12/2011.

Porém, dentre os diversos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, especificamente para o IPI, importante destacar que, existe **dispositivo normativo equiparando dedução de créditos à pagamentos**, nos termos do art. 124, parágrafo único, inciso III, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/2002², aprovado pelo Decreto 4.544/02, com fulcro no art. 150, caput e §1º, na Lei nº 5.172/66; reproduzido no art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2010, aprovado pelo Decreto nº 7.212/10.

Compulsando os autos, constata-se às fls. 192/349, o Livro Registro de Apuração do IPI - RAUPI, cujos RESUMO DA APURAÇÃO DO IPI, reproduzem a apuração do imposto, com a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos

² Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ... Parágrafo único. Considera-se pagamento: ... III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

(parcialmente) admitidos, sem resultar saldo a recolher, considerando-se pagamentos, nos termos da legislação supracitada.

Portanto, assiste razão à recorrente ao alegar que o **prazo decadencial previsto no § 4º, do artigo 150, do CTN** deve ser aplicado ao caso, para os **meses anteriores a outubro de 2006, exclusive**, já que o **tributo é sujeito ao lançamento por homologação e houve pagamentos**, nos termos do art. 124, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2002, reproduzido no art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2010, ainda mais, apurados saldos credores nesses meses, mesmo depois da reconstituição da escrita (fl. 970).

Assim, acolho o recurso voluntário, nesse ponto, reconhecendo a **decadência** suscitada, para o **período de janeiro à setembro de 2006**, cancelando-se o efeito do lançamento, exclusivamente, quanto aos débitos apurados, sobre a recomposição do saldo da escrita reconstituída, visto, nesse período, inexistir cobrança de tributos ou multas, mesmo isoladas, acrescentando-se ao saldo credor, acumulado até 09/2006, **o valor da coluna Soma Demonstrativo Débitos Apurados**, nas competências: 01/2006 (263.940,05); 02/2006 (46.410,38); 03/2006 (95.680,41); 04/2006 (72.916,94); 05/2006 (331.325,94); 06/2006 (413.942,82); 07/2006 (174.521,87); 08/2006 (98.209,63); 09/2006 (169.004,50); lançados e **ora cancelados, no total de R\$1.665.952,54**, conforme valores consignados no **DEMONSTRATIVO DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL** (fl. 970/971).

Soma-se à decadência, ora reconhecida, o decidido na primeira instância: **cancelamento do valor total de IPI de R\$ 1.370.496,64**, correspondente ao total das reversões das glosas, entre janeiro de 2007 e março de 2008, remanescendo **R\$1.110.575,65** de imposto, mantido pela decisão recorrida.

Assim, tomando-se o saldo credor acumulado, até outubro de 2006, conforme DEMONSTRATIVO DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL (fl. 970), agregado o valor de **R\$1.665.952,54**, tem-se, como efeito reflexo, o cancelamento integral das cobranças de imposto remanescentes no valor de **R\$1.110.575,65**, ainda, reconhecendo-se saldo credor, acumulado em março de 2008, no valor de R\$ 555.376,89.

Já quanto a apuração de crédito, independente da controvérsia jurídica estabelecida, sobre a incidência ou não de prazos decadenciais, os fatos apontam para situação onde podemos constatar que as glosas efetuadas, ainda que em períodos anteriores ao prazo decadencial quinquenal, não contaminaram o lançamento efetuado, quanto aos créditos tributários.

RECONSTITUIÇÃO DE ESCRITA

Período de Apuração	Saldo Credor Reconstituído do PA Anterior	Dados do Livro do IPI		Dados da Fiscalização				Saldo de Escrita Reconstituído do PA
		Créditos Escriturados	Débitos Escriturados	Valor a Compensar PA Anterior	Soma Demonstrativo Débitos Apurados	Créditos Apurados	Outros Créditos/Débitos	
01/2007	1.114.276,34	2.342.645,87	227.163,34	0,00	213.590,21	105.105,18	2.342.645,87D	778.627,97C
02/2007	778.627,97	1.249.071,85	94.863,96	0,00	252.993,27	62.223,09	1.249.071,85D	492.993,83C
03/2007	492.993,83	2.550.872,65	265.515,71	0,00	227.006,70	342.742,30	2.828.754,13D	65.332,24C
04/2007	65.332,24	2.136.871,00	154.293,55	0,00	89.944,51	132.056,23	2.136.871,00D	46.849,59D
05/2007	0,00	2.521.271,15	194.064,85	0,00	81.797,27	127.216,37	2.521.271,15D	148.645,75D

Notar que o primeiro crédito tributário de multa isolada é de 02/2007, enquanto o primeiro crédito tributário de imposto com multa proporcional é 04/2007, tendo sido considerado como credor o **Saldo de Escrita Reconstituído do PA inicial de 2007**, ou seja, não há saldo devedor trazido de períodos atingidos pela decadência, pelo contrário, foi **reconhecido saldo credor, o qual poderia mesmo ter sido zerado, visto inadmissível a**

apropriação de créditos indevidos (na dicção do RIPI/2002, art. 124, parágrafo único, inciso I: considera-se pagamento a dedução dos **créditos admitidos**, não havendo pagamento, fluência de prazo decadencial, muito menos o que homologar-se, quando deduzidos créditos não admitidos), **da mesma forma que seria inadmissível transportar saldo devedor, de período pretérito caduco, para PA não atingido pela decadência.**

Entendo ser correta a glosa de créditos indevidos há qualquer tempo. Além de **inadmissível a apropriação de créditos indevidos**, o uso indevido do crédito é que gera consequências tributárias, pois, ao usá-lo deixa-se de pagar o tributo devido, ocorrendo prazo de decadência apenas para lançamento de débitos (créditos tributários) decorrentes desta glosa.

Nesse sentido, reproduzo as ementas e fragmentos dos votos condutores, dos precedentes: por maioria, no Acórdão nº 3301-003.626, 23/05/2017, da relatoria da Conselheira *Semíramis de Oliveira Duro*; e, por unanimidade, no Acórdão nº 3302-003.346, 24/08/2016, da relatoria do Conselheiro *Paulo Guilherme Déroulède*:

Acórdão nº 3301-003.626:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

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

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

Fragmento do voto:

"Difere-se a glosa de crédito escritural e reescrita fiscal, de constituição do crédito tributário pelo lançamento.

A glosa decorre de créditos escriturais não admitidos pelo RIPI, mas que foram utilizados pelo contribuinte na sua escrita fiscal atinente à apuração do IPI sob a égide da não-cumulatividade.

Já a constituição do crédito tributário refere-se à exigibilidade do pagamento do saldo devedor do IPI, o qual foi apurado na escrita fiscal do RAUPI, mas não espontaneamente pago ou compensado (DCOMP) ou confessado (mediante DCTF). A constituição do crédito tributário pelo lançamento é que deve se dar no prazo de 5 anos. Se da glosa dos créditos escriturados resultar a apuração de saldos devedores, estes serão passíveis de exigência mediante lançamento de ofício se relativos aos últimos cinco anos, contados pela regra do art. 150, § 4º do CTN ou do art. 173, I, do CTN." (grifei)

Acórdão nº 3302-003.346:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/05/2008, 01/06/2008 a 30/06/2008, 01/09/2008 a 30/09/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando se constata a existência de omissão do colegiado em ponto sobre o qual deveria pronunciar.

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.

Fragmento do voto:

"Embora correta, esta tese defendida pela recorrente não se aplica ao caso presente, pois 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 escriturado. A glosa repercute na apuração do IPI quando o contribuinte o utiliza para dedução de débitos, gerando saldos devedores de IPI, estes sim sujeitos ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário." (grifei)

Pelo exposto, entendo caracterizada a ocorrência de decadência, exclusivamente, quanto aos débitos apurados, em relação ao período de janeiro de 2006 à setembro de 2006, inclusive, somando-se ao saldo credor acumulado, até outubro de 2006, conforme DEMONSTRATIVO DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL (fl. 970), o valor de R\$1.665.952,54, suficiente à absorver todos os débitos remanescentes, ainda, reconhecendo-se saldo credor, acumulado em março de 2008, no valor de R\$ R\$ 555.376,89.

Tratando-se de auto de infração e, portanto, não havendo possibilidade de reconhecimento de direito de crédito restituível/ressarcível, a determinação do saldo credor/devedor, ao final dos períodos de apuração, objetos do presente PAF nº 15563.720215/2011-11 (01/2006 a 03/2008); diz respeito à sua vinculação com os PAF nº 15563.720204/2013-95 (04/2008 a 12/2009) e nº 15563.720010/2015-51 (00/2010) seqüências, cujos saldos devedores/credores dos períodos precedentes, refletem nos subseqüentes, prejudicialidade externa que, inclusive, levou ao sobrestamento do último processo, aguardando decisão definitiva do anterior, no caso, por existir imputação específica de infração de utilização de CRÉDITOS INDEVIDOS - SALDO CREDOR DE PERÍODO ANTERIOR INDEVIDO.

DA EXISTÊNCIA DE NORMA PERMITINDO EXPRESSAMENTE A MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS DO IPI; DA ILEGALIDADE DO ADI Nº 05/2006 PARA A GLOSA DE CRÉDITOS; DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI; DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS TRIBUTÁRIAS.

Inicialmente, alega a recorrente a existência de legislação específica (art. 11, da Lei nº 9.779/99; art. 195, §2º, do Decreto 4.544/02 - RIPI/02; e art. 4º, da IN SRF nº 33/99) e soluções de consulta da própria Receita Federal (SC nº 14/03 e SC nº 316/04) possibilitando o aproveitamento de **créditos de IPI, originados da entrada de MP, PI e ME, utilizados na industrialização de produtos imunes.**

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.

Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49). [...]

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49, parágrafo único, e **Lei nº 9.779, de 1999, art. 11**).

§ 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**).

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.

Analisando a questão da manutenção de créditos do IPI, relativamente aos insumos aplicados na industrialização de produtos imunes, a decisão recorrida (fls. 1067/1072) entendeu aplicável ao caso a **Súmula CARF nº 20**, posicionando-se, *in verbis*: "**Como a manutenção de crédito para fabricação de produtos imunes, que diferem notoriamente dos casos de isenção e alíquota zero, não está previsto na art. 11 da Lei n. 9.779, de 1999, então é certo que inexistente o direito lá previsto para os casos de imunidade.**"; entendendo, ainda, que: "**Aplica-se, portanto, o disposto no RIPI/2002, art. 193, I, "a".**"

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".

RIPI/2002

Anulação do Crédito

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto: (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11)

I - relativo a MP, PI e ME , que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados;

Nesse ponto, não há como discordar da decisão recorrida, ao afirmar que a questão proposta pela ora recorrente, desde a impugnação, foi superada, mesmo antes da publicação da **Súmula CARF nº 20**, cujo enunciado sumulado apenas reproduz antiga jurisprudência consolidada, v.g., nos **acórdãos nº 202-15.366**, de 03/12/2003 e **nº 202-15.455**, de 17/02/2004, no sentido de não haver direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos fora do campo de incidência do imposto, decisões das quais transcreve-se as ementas e fragmentos dos votos condutores:

Acórdão nº 202-15.366:

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

Fragmento do voto:

*"Diante destas considerações, é forçoso reconhecer que, com a entrada em vigor da **Lei nº 9.779, de 1999**, somente foi admitida a possibilidade de aproveitamento do saldo credor do IPI, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de **produtos isentos ou tributados à alíquota zero**, jamais de produtos não tributados pelo IPI (NT)."* (grifei)

Acórdão nº 202-15.455:

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..

Fragmento do voto:

*"A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto 2.637/1998, é compensar, do **imposto a ser pago na operação de saída** do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado, o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, a não-cumulatividade aplica-se, tão-somente, a produtos incluídos no campo de incidência desse imposto, não alcançando os **produtos não tributados, pois estes não estando sujeitos ao IPI, não há falar-se em compensação do imposto devido se sequer o produto está na esfera desse tributo.**"* (grifei)

Quanto à ILEGALIDADE DO ADI Nº 05/2006 PARA A GLOSA DE CRÉDITOS, insurge-se, inicialmente, a ora recorrente, quanto ao entendimento, adotado na decisão recorrida, de que a imunidade trazida no art. 195, §2º, do Decreto 4.544/02 - RIPI/02; e no art. 4º, da IN SRF nº 33/99, só poderia ser objetiva, nunca decorrente da natureza do produto. Fundamenta sua insurgência, alegando que um ato interpretativo deve explicar o real conteúdo do ato interpretado e não modificar diametralmente seu alcance, não tendo o condão de revogar qualquer outro ato, muito menos a IN, o Decreto e a Lei.

Data venia, não entendo que o ADI Nº 05/2006 criou ou alterou o disciplinamento da matéria. Tal ato, com efeito, não fez mais do que externar a interpretação da Administração Tributária acerca da legislação vigente, no sentido de que, com exceção dos destinados à exportação, a legislação de regência nunca autorizou a utilização de créditos nas hipóteses em que o contribuinte dá saída a produtos imunes.

Notar que, nesse ponto, a alegação é de ilegalidade. E sob essa perspectiva, não há como concordar, visto que o **art. 11, da Lei 9.779/99**, instituidora do regime de creditamento em discussão, é expresso em garantir o benefício somente quanto à produção de mercadorias isentas e sujeitas à alíquota zero, não se estendendo às mercadorias imunes ou não-tributadas.

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.

Quanto a IRRETROATIVIDADE DAS LEIS TRIBUTÁRIAS, ainda sobre o ADI Nº 05/2006, alega a recorrente ser ato posterior a ocorrência dos fatos geradores, e, à vista do princípio da segurança jurídica, o art. 2º, inc. XIII, da Lei nº 9.784/99, veda a aplicação retroativa de nova interpretação, no mesmo sentido do art. 146 do CTN.

A decisão recorrida entendeu que o CTN não vedaria sequer a suposta aplicação retroativa de norma interpretativa, à vista do disposto em seus arts. 106, inc. I, e 100, parágrafo único, aplicando-se tais disposições somente em razão de tratamento especificamente reconhecido em relação a cada contribuinte, não se aplicando, de toda forma, ao caso dos autos o disposto no art. 100, parágrafo único, uma vez que **não houve aplicação de penalidade às glosas efetuadas e a apuração de débitos não lançados em notas fiscais não está relacionada à questão**, tudo isso, partindo da afirmação de que a interpretação dada pela Administração, anteriormente ao referido ADI, não era clara e homogênea, tanto em relação ao texto original da IN, quanto à do RIPI/2002.

Nesse ponto, caberia retomar a análise das soluções de consulta: SC nº 14/03 e SC nº 316/04, apontadas na impugnação, possibilitando o aproveitamento de **créditos de IPI**.

“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.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.779, de 19.01.99, art. 11; Decreto nº 4544, de 26.12.2002 (RIPI/2002); Instrução Normativa SRF nº 33, de 04.03.99; IN SRF nº 210, de 30.09.2002 e IN SRF nº 414, de 30.03.2004.”

“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.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 11 da Medida Provisória nº 1788/98; art. 11 da Lei nº 9.779/99; artigos 2º e 4º da IN SRF nº 33/99; art. 155, parágrafo 3º da Constituição de 1988.”

No meu entendimento, aplicar-se-ia ao caso, o art. 486, do RIPI/2002, abaixo reproduzido, às penalidades lançadas de ofício, exclusivamente, em razão das glosas efetuadas, aos créditos não reconhecidos, consoante a interpretação dada pelo ADI Nº 05/2006.

Art. 486. Não serão aplicadas penalidades: (...)

II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida **em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea a);

Porém, ainda que aplicável o direito supra apontado, entendo, no mesmo sentido da decisão recorrida, não haver subsunção dos fatos do presente processo às hipóteses levantadas, uma vez que **não houve aplicação de penalidade às glosas efetuadas e a apuração de débitos não lançados em notas fiscais não está relacionada à questão.**

Quanto ao PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI, afirma-se que, ainda que não existisse a Lei, a IN, e o Decreto, o Princípio da Não-Cumulatividade (art. 153, §3º, inc. II, da CF/88 e art. 49, do CTN) lhe garantiria o direito à manutenção dos créditos, argüindo ser a **não-cumulatividade do IPI plena, não admitindo exceções**.

Pela perfeita adequação ao presente caso, abaixo, fragmento do voto condutor no **RE 460.785/RS**, *Rel. Ministro Marco Aurélio*, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009:

Pois bem, de início, ante a sucessividade de operações versadas neste processo, percebe-se o não-envolvimento do princípio da não-cumulatividade. A conclusão decorre da circunstância de o inciso II do § 3º do artigo 153 da Carta da República, não bastasse o alcance vernacular da expressão - não-cumulatividade -, surgir pedagógico ao revelar que a compensação a ser feita levará em conta o que devido e recolhido nas operações anteriores com o montante cobrado na subsequente. Considerado apenas o princípio da não-cumulatividade, se o ingresso da matéria-prima ocorreu com incidência do tributo, logicamente houve a obrigatoriedade de recolhimento. Mas, se na operação final verificou-se a isenção, não existirá compensação do que recolhido anteriormente, ante a ausência de objeto. Compensar com o quê?

[...]

Em síntese, presente o princípio da não-cumulatividade - e deste somente é possível falar quando há dupla incidência, sobreposição -

Nesse sentido, consolidado no STF que a técnica nacional da não-cumulatividade, constitucionalmente assegurada, é de "imposto sobre imposto"³, sob a forma de lançamento a crédito pelas "entradas" e a débito pelas "saídas", pressupondo entrada e saída com o efetivo pagamento de tributo, sendo que a desoneração em qualquer das pontas ocasiona a impossibilidade de direito a crédito.

Assim, prevalece a hermenêutica constitucional, no sentido da inexistência da não-cumulatividade plena do IPI, admitindo exceções e interpretações restritivas de seu alcance, em favor de uma aproximação com o regime aplicável ao ICMS.

³ PARECER PGFN N° 405/2003, tratando dos métodos ou critérios que orientam a "não-cumulatividade": "imposto sobre imposto", "base sobre base" e "valor acrescido".

Notar que a decisão no RE 460.785/RS, supracitado, manifestando-se exatamente sobre o benefício fiscal em discussão nestes autos administrativos, afirma o **não envolvimento do princípio da não cumulatividade**, direcionando a jurisprudência no sentido de que a verificação da abrangência do benefício, instituído pelo art. 11, da Lei nº 9.779/99, cinge-se ao âmbito infraconstitucional.

Importante ressaltar, no presente caso, não tratamos de **aquisições de insumos desonerados** (entradas), cuja jurisprudência do STF havia firmado entendimento pelo direito de crédito de IPI nas aquisições de matérias-primas isentas (RE 212.484/RS), entendimento alterado para decidir que não há direito de crédito em relação às aquisições não tributadas e sujeitas à alíquota zero (RE 370.682/SC) e em relação às aquisições isentas (RE 566.819/RS); seguindo a mesma orientação, o STJ, no REsp 1.134.903/SP, regime repetitivo. No presente caso, tratamos de **aquisições de insumos tributados** (entradas), aplicados na **industrialização de produtos desonerados** (saídas), matéria tratada pelo STJ, em recurso repetitivo, no REsp 860.369/PE, decidindo seguindo a orientação do STF, em repercussão geral, no RE 562.980/SC, julgado em conjunto com o RE 460.785/RS, infracitado.

Por bem esclarecer a distinção supracitada e fixar as teses jurídicas, muitas vezes, confundidas, vale reproduzir a ementa do decidido no AgRg no AgRg no Agravo em REsp 230.906/AL:

"EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS TRIBUTADOS. MERCADORIAS NÃO TRIBUTADAS, ISENTAS, SUJEITAS A ALÍQUOTA ZERO OU IMUNES. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO DE N. 860369/PE. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS E ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO DE N. 1134903/SP.

1. Constatado que o acórdão recorrido decidiu a controvérsia de forma clara e fundamentada, não há falar em vícios de integração, devendo ser afastada a alegação de ofensa ao artigo 535 do CPC.

2. A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do recurso especial repetitivo de n. REsp 860369/PE, DJe 18/12/2009, decidiu, seguindo a orientação do STF (RE 562980), que o creditamento do IPI incidente sobre matérias primas, produtos intermediários e embalagens utilizados na produção de mercadorias isentas e sujeitas à alíquota zero surgiu tão somente com o advento da Lei 9.779/99 e não se estende às mercadorias imunes ou não tributadas.

3. Foi pacificado por esta Corte que não se pode efetuar o creditamento de IPI relativo a insumos ou matérias primas sujeitos à alíquota zero ou não tributados utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI (REsp 1134903/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 24/06/2010).

4. Agravo regimental não provido." (grifei/sublinhei)

Ao caso, portanto, resta aplicar as razões do REsp 860.369/PE, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, do art. 543-C, do CPC/1973 (art. 1036, do CPC/2015), de reprodução obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do §2º, do art. 62, do RICARF/2015.

RECURSO ESPECIAL Nº 860.369 - PE (2006/0125805-3)

EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO DO IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS OU SUJEITOS AO REGIME DE ALÍQUOTA ZERO. LEI 9.779/99. NOVEL JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. O direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não-cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurgiu apenas com a vigência da Lei 9.779/99, cujo artigo 11 estabeleceu que:

"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."

2. "A ficção jurídica prevista no artigo 11, da Lei nº 9.779/99, não alcança situação reveladora de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI que a antecedeu" (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: RE 562.980/SC, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Rel. p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-167 DIVULG 03.09.2009 PUBLIC 04.09.2009; e RE 460.785/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-171 DIVULG 10.09.2009 PUBLIC 11.09.2009).

Portanto, entendido que o creditamento do IPI, incidente sobre MP, PI e ME, utilizados na produção de mercadorias isentas e sujeitas à alíquota zero surgiu tão somente com o advento da Lei 9.779/99 e não se estende às mercadorias imunes ou não-tributadas, voto por negar provimento ao recurso voluntário, nesse ponto.

DOS PRODUTOS POR SUA NATUREZA DERIVADOS DE PETRÓLEO E AMPARADOS PELA IMUNIDADE DO ARTIGO 155, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Às fls. 350/365 dos autos, demonstrativo de apuração da infração (PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A

INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL - OPERAÇÃO COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA), em relação aos produtos classificados nas posições da TIPI **2710.19.93** (Óleos para isolamento elétrico: 8%), **3403.19.00** (Preparações lubrificantes - Outras: 15%), **3819.00.00** (Fluidos para freios/transmissões hidráulicos: **10%**), **3820.00.00** (Preparações/líquidos preparados anticongelantes/para descongelamento: **10%**) e **3910.00.90** (Silicones em formas primárias - Outros: **5%**), todos considerados pela autuada derivados de petróleo imunes à incidência do IPI nas saídas, embora só tenha feito referência recursal específica (fl. 1154), abaixo reproduzida, aos **óleos para isolamento elétrico e preparações lubrificantes - outras**.

Desta forma, apesar dos produtos estarem classificados nas NCMs 2710.19.93 e 3403.19.00, 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.

Sobre a característica exigida na Carta Magna, em relação a imunidade preceituada no art. 155, §3º, quando o art. 177, III e IV, fazem referência aos **derivados de petróleo**, são enfáticos ao referenciar aos **derivados básicos**.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, **nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.**(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Art. 177. Constituem monopólio da União:

I - a **pesquisa** e a **lavra** das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

II - a **refinação** do petróleo nacional ou estrangeiro;

III - a importação e exportação dos produtos e **derivados básicos** resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV - o transporte marítimo do **petróleo bruto** de origem nacional ou de **derivados básicos de petróleo** produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

Forçoso concluir que, além de restrito, o conceito constitucional de derivados de petróleo para fins da imunidade referenciada, somente admite a consideração dos derivados básicos ou diretos, tais como: GLP, NAFTA, querosene, diesel e óleo combustível, ou outros que possam enquadrar-se como fonte de energia essencial ao Estado, merecendo especial tratamento acerca de sua desoneração tributária, quando do processo de industrialização.

Corroborando a compreensão da escolha do legislador constitucional, do que entendeu ter maior relevância ao Estado, apenas, aos derivados básicos e não à quaisquer outros derivados do estratégico mineral, a interpretação regulamentar da matéria, dada pelo artigo 18, § 3º, do Decreto 4.544/02 - RIPI/2002, reproduzidos nos Decretos nº 2.637/1998 - RIPI/1998 e nº 7.212/2010 - RIPI/2010), que regula o que se deve entender por derivados de petróleo, para fins da imunidade em apreço.

Art. 18. São imunes da incidência do imposto: (...)

IV - a energia elétrica, **derivados de petróleo**, combustíveis e minerais do País (Constituição, art. 155, § 3º). (...)

§ 3º Para fins do disposto no inciso IV, entende-se como **derivados do petróleo** os produtos **decorrentes da transformação do petróleo, por meio de** conjunto de processos genericamente denominado **refino ou refinação**, classificados quimicamente como **hidrocarbonetos**.

Desta forma, para fins da imunidade objetiva consignada na Constituição Federal, só se consideram derivados de petróleo aquelas substâncias que tenham uma relação imediata com o petróleo, decorrentes do refino, vale dizer, que decorrem da operação física ou química diretamente realizada sobre o petróleo para a sua decomposição, ficando afastadas da imunidade as substâncias obtidas **em fases subseqüentes**, como as que se cuida nos presentes autos, alguns, inclusive, **como a reunião de várias substâncias**.

Tanto é assim, que a Tabela de Incidência do IPI - TIPI (Decreto nº 4.542/02) aponta, para os códigos dos produtos e respectivas alíquotas: 2710.19.93 (8%), 3403.19.00 (15%), 3819.00.00 (10%), 3820.00.00 (10%) e 3910.00.90 (5%), sendo a indicação de uma alíquota aplicável a demonstração de que o legislador entendeu o produto como tributável, não havendo qualquer sentido em se determinar uma alíquota, caso o produto fosse objetivamente imune, os quais a tabela anota a sigla "NT" (não-tributável).

Ante o exposto, ressalvado o período atingido pela decadência, mantenho todos os lançamentos de débitos, realizados na recomposição da escrita fiscal da contribuinte.

DA PENALIDADE APLICADA AO CASO CONCRETO

Inicialmente, insurge-se a recorrente quanto à nova multa aplicada na decisão recorrida, alegando a definitividade do lançamento.

A quantificação do efeito da aplicação do direito reconhecido na decisão recorrida, realmente não parece ter sido o mais apropriado. Transcreve-se (fl. 1082):

"Deve-se observar que, com a redução das multas lançadas na forma proporcional, ocorreu, como previsto, o aumento da multa exigida na forma isolada.

Entretanto, a soma total antes e depois da consideração da reversão das glosa continua a mesma.

Não houve, portanto, aplicação de nova multa, mas apenas a mudança de sua forma de cálculo, conforme previsto em lei.

Como o vencimento das multas ocorre trinta dias da data de lavratura do auto de infração, não há alteração dos juros Selic a serem aplicados sobre a multa (obviamente, ainda serão devidos os juros Selic, embora não demonstrados acima, sobre o imposto e sobre a multa mantidos).

Portanto, houve cancelamento do valor total de IPI de R\$ 1.370.496,64, correspondente ao total das reversões das glosas, mantendo-se integralmente a multa."

Assim, ainda sem entrar no mérito da possibilidade do *aumento da multa exigida na forma isolada*, infere-se que restou decidida a *redução das multas lançadas na forma proporcional*, mantendo-se integralmente o valor total das multas, visto compreendido que a redução da multa proporcional teria sido compensada pelo aumento da multa isolada.

Na verdade, deve ser considerando que o crédito exonerado foi no valor total de R\$2.398.369,12, somados tributos [R\$1.370.496,64 (IPI)] e encargos de multas [R\$1.027.872,48 (75%)], sendo que restou consignado na decisão recorrida que esse valor da redução da multa proporcional teria sido compensada pelo aumento da multa isolada.

Quanto ao aumento da multa exigida na forma isolada, mostra-se inviável, sem o devido lançamento de ofício (art. 142, CTN) ou, ainda, pela alteração de critério jurídico (art. 146, CTN), substituindo-se o fundamento da aplicação da multa proporcional reduzida, pelo da multa isolada, aumentando-a.

Nesse ponto, em razão do exposto, entendo que resta-nos, apenas, 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.

Ainda quanto às multas aplicadas: **multa isolada**, por IPI não lançado com cobertura de crédito; e **multa vinculada**, ao IPI lançado de ofício; ambas no percentual de 75%; alega-se a impossibilidade de cominação de multa isolada pelo suposto erro de lançamento do IPI; afirmando o caráter confiscatório das multas aplicadas e pede-se que sejam desconsiderados os juros e as multas pelo descumprimento de obrigação principal.

Sobre as multas proporcional ao imposto que deixou de ser recolhido ou pelo imposto não lançado com cobertura de crédito, tem previsão legal, fixada no percentual exigido (75%), no *caput*, do art. 80, da Lei nº 4.502/64:

Art. 80. A **falta de lançamento do valor**, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a **falta de recolhimento do imposto lançado** sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.
(Redação dada pela MP nº 351/07, convertida na Lei nº 11.488, de 2007)

Quanto à multa proporcional, diante do até então decidido, exonerado o imposto lançado, restou totalmente exonerada a multa decorrente. Por outro lado, quanto à multa isolada, mantidos os lançamentos a débitos em todas as competências nas quais estas multas foram constituídas, esses débitos foram integralmente cobertos por créditos, não gerando imposto a ser pago, porém, configurando-se **falta de lançamento do valor**, subsumindo-se perfeitamente os fatos ao tipo infracional imputado.

Processo nº 15563.720215/2011-11
Acórdão n.º **3401-004.009**

S3-C4T1
Fl. 1.233

Logo, deve ser mantida a multa de ofício isolada (75%), no valor lançado originalmente, no percentual previsto no art. 80, da Lei nº4.502/64, não havendo porque afastar-se a aplicação ou deixar de observar leis válidas, estando, mesmo, vedado aos Conselheiros do CARF fazê-lo, sob fundamento de inconstitucionalidade, por confisco ou qualquer outro fundamento (art. 62, da Portaria MF nº 343, de 09/06/15 - RICARF/15).

Por tudo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, mantendo as glosas de créditos indevidos, os lançamentos de débitos não caducos e conseqüentes cobranças, exclusivamente, quanto às multas de ofício isoladas (75%), no valor R\$ 1.561.980,41, lançados originalmente.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator