



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

| | |
|--------------------|--|
| Processo nº | 16095.720242/2013-74 |
| Recurso nº | Voluntário |
| Acórdão nº | 3301-002.971 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária |
| Sessão de | 18 de maio de 2016 |
| Matéria | Auto de Infração - IPI |
| Recorrente | RAIZEM COMBUSTÍVEIS S/A |
| Recorrida | FAZENDA NACIONAL |

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2010

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. TIPI.

Produtos relacionados na TIPI com alíquota positiva ou alíquota zero não estão abrangidos pela imunidade objetiva prevista aos derivados de petróleo no § 3º do art. 155 da Constituição Federal. Esses produtos estão dentro do campo de incidência do IPI em decorrência de decreto do poder executivo. Impossibilidade de afastar a sua aplicação por força da súmula CARF nº 2.

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS UTILIZADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES EM RAZÃO DO ART. 155, § 3º DA CF. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 20.

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2010

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Preclusão do direito de fazê-lo na segunda instância.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2010

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA.

Por se tratar de matéria de ordem pública a decadência tributária do lançamento deve ser conhecida de ofício, quando não for objeto de impugnação.

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS ESCRITURAIS DO IPI. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. EQUIPARAÇÃO.

Havendo pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, ressalvado a prática de dolo, fraude ou simulação. A legislação do IPI reconhece expressamente que os créditos escriturais do imposto equiparam-se a pagamento antecipado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Andrade Márcio Canuto Natal - Presidente e relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrade Márcio Canuto Natal (Presidente), Semíramis de Oliveira Duro, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Francisco José Barroso Rios, Paulo Roberto Duarte Moreira (Suplente), Valcir Gassen e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Relatório

Por economia processual adoto o relatório elaborado pela decisão recorrida, abaixo transcrito.

Trata o presente processo do lançamento de ofício de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$ 25.090.936,01 (incluído principal, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 12/2013), referente ao período de apuração de 01/01/2008 a 30/09/2010, decorrente da: 1) saída de produtos sem lançamento do IPI – caracterização de equiparação a industrial; 2) saída de produtos sem lançamento do IPI – inobservância de classificação fiscal e/ou alíquota do IPI; e 3) utilização de créditos básicos indevidos.

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 225/237:

a) O estabelecimento industrializa e vende produtos derivados do petróleo, que foram classificados nos Códigos NCM: 2710.1931, 2710.1932, 2710.1992, 2710.1999, e também importa e revende os produtos dessas classificações fiscais. Industrializa, vende e revende outros produtos classificados nas posições 2715.0000, 3402.9039, 3403.1900, 3403.9900, 3819.000, 3820.0000, 3824.9053, 3824.9089. Os produtos das posições 2710.1931, 2710.1932, estão classificados na TIPI como não tributados (NT). Os produtos da posição fiscal 2710.1992, 2710.1999 estão relacionados na TIPI com aplicação da alíquota de 8% e os demais à alíquota de 10% ou 15%. Nas saídas por venda dos produtos das posições 2710.1992 e 2710.1999 não houve o destaque do imposto nas Nota Fiscais, tanto da venda da produção quanto na revenda. A aquisição dos produtos revendidos deu-se por importação.

b) Esclareceu a contribuinte a falta de lançamento do imposto nas saídas dos produtos classificados nas posições 2710.1992 e 2710.1999 argumentando que esses produtos são derivados de petróleo e são imunes da tributação, tal como está definido no artigo 18, Inciso IV do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto 4.544/2002 c/c § 3º do artigo 155 da Constituição Federal. Contudo, a imunidade relativa a derivados do petróleo restringe-se aos hidrocarbonetos decorrentes do refino (Solução de Consulta 374/2003) e estão relacionados na TIPI como NT. Os produtos compostos de petróleo que não se beneficiam da imunidade encontram-se relacionados na TIPI como alíquota positiva ou zero (Solução de Consulta 332/2004). Os produtos classificados nas posições 2710.1992 e 2710.1999 estão relacionados na TIPI com aplicação da alíquota de 8% e, portanto, estão sujeitos ao pagamento do imposto, significando dizer que não estão classificados como imunes. Na importação dos produtos classificados nessas posições houve o pagamento do imposto na alíquota de 8%, os quais foram creditados, confirmado que esses produtos são tributáveis e não imunes da tributação. Os produtos revendidos pela empresa, dessas duas posições, foram adquiridos por importação. Assim, nas notas fiscais de saídas (venda da produção ou revenda), dos produtos classificados nessas duas posições fiscais, deverá ser calculado o imposto.

c) Conforme exposto acima a empresa também industrializa e vende produtos das classificações fiscais 2710.1931 e 2710.1932 relacionados na TIPI como NT. Dispõe a legislação do IPI que os créditos relativos a matéria prima (MP),

produto intermediário(PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados serão registrados na escrita fiscal, mas estornados quando destinados à fabricação de produtos NT. Quando a operação é não tributada não está permitida a escrituração dos créditos, e como consequência o não aproveitamento desses créditos mediante ressarcimento, uma vez que esses créditos não poderão compor o saldo credor do IPI do período. Os créditos relativos às aquisições de insumos que foram aplicados tão somente nos produtos classificados nos Códigos NCM 2710.1931 e 2710.1932, pelo código da mercadoria informado pela empresa, foram extraídos dos créditos totais das aquisições de cada mês, os créditos relativos às aquisições dos insumos aplicados nesses produtos, apurando-se dessa forma os créditos a serem estornados. Parte dos insumos, pouco significativa, são comuns na fabricação dos produtos não tributados e nos outros produtos tributados (com direito e sem direito a manutenção dos créditos). Para verificação do montante dos créditos com direito a manutenção e sem direito a manutenção, foi estabelecida a relação percentual entre a quantidade dos insumos utilizados no produto tributado e a quantidade utilizada no produto não tributado. Esse percentual foi aplicado no total dos créditos das aquisições dos insumos comuns, em cada mês, obtendo-se assim os créditos que poderão ser mantidos e os que deverão ser estornados.

d) Foi efetuada a reconstituição da escrita da contribuinte com a imputação dos débitos apurados nessa fiscalização, e estorno dos créditos, resultando saldo devedor. O estabelecimento industrial registrou e manteve indevidamente os créditos relativos às aquisições de MP,PI,ME aplicados nos produtos não tributados, os classificados nas posições 2710.1931 e 2710.1932, e não procedeu ao lançamento do imposto na saídas dos produtos classificados nas posições 2710.1992 e 2710.1999, apurando indevidamente saldo credor. Os saldos credores apurados pela empresa que foram utilizados sob a forma de ressarcimento em compensação, conforme Perdcomps apresentados, foram extintos, revertendo-se em saldo devedor. Na reconstituição da escrita fiscal foi observado que o saldo credor anterior, inicial em janeiro de 2008 (final – dezembro 2007), do RAIFI virtual, do sistema SRF, é divergente do RAIFI escriturado pela empresa. Foi analisada essa diferença e se constatou que se refere aos pedidos de Ressarcimento pleiteados e certificados, correspondentes ao período de 2005 a dezembro 2007. Conforme demonstrativo do Auto de Infração, verifica-se a reconstituição da escrita fiscal, considerando o saldo credor anterior, em janeiro de 2008, o apresentado no RAIFI virtual (sistema PGD), com inclusão dos novos débitos e glosa de créditos, resultando em saldo devedor, o que ensejou a lavratura do Auto de Infração.

Cientificado em 20/12/2013 (fl. 245), o contribuinte apresentou, em 17/01/2014 (fl. 278), a impugnação de fls. 278/291, na qual alega:

a) a autoridade fiscal não se baseou em nenhum critério técnico para justificar a desclassificação dos produtos como derivados de petróleo, tendo apenas justificado tal interpretação em virtude do fato da TIPI prever a alíquota de 8% para os produtos classificados nos códigos 2710.1992 e 2710.1999. Note-se que o próprio auto de infração se contradiz e reconhece a natureza de derivado de petróleo dos produtos em questão. Diga-se, ainda, que a própria TIPI incorreu em desrespeito à imunidade constitucional e em contradição, uma vez que, expressamente, prevê que os produtos mencionados no capítulo 27.10 são efetivamente derivados de petróleo, mas, para determinados itens, prevê alíquotas positivas. As Notas Explicativas do capítulo 27.10, notadamente as Notas 2 e 3, não deixam dúvidas de que os produtos ali classificados são hidrocarbonetos. Ou seja, além do próprio auto de infração e da TIPI reconhecerem textualmente a natureza de derivado de petróleo dos produtos em

questão, o auto de infração em nenhum momento fundamentou o motivo pelo qual tais produtos não teriam sido considerados hidrocarbonetos derivados do petróleo.

b) Há que se reconhecer que nem mesmo o Decreto nº 4.544/2002 (RIPI) jamais determinou qualquer restrição ao conceito de derivados de petróleo, como pretende fazer crer o auto de infração. Nos termos da legislação de regência, basta que os produtos sejam quimicamente classificados como hidrocarbonetos para serem derivados de petróleo (art. 18, § 3º). Isto é, não se classifica como derivado de petróleo tão somente uma espécie de hidrocarboneto puro, sem qualquer adição de outros elementos. Basta que se comprove que os produtos classificados nos códigos 2710.1931, 2710.1932, 2710.1992 e 2710.1999 podem ser quimicamente classificados como hidrocarbonetos para que sejam considerados derivados de petróleo no âmbito do IPI e, por consequência, seja reconhecida sua imunidade.

c) Os óleos lubrificantes sem aditivos (2710.1931), utilizados pela impugnante para produzir seus lubrificantes, são adquiridos diretamente de Refinarias de Petróleo, tais como Petrobrás, Motiva, Shell e Exxon-Mobil. Nas Fichas de Informações de Segurança de Produtos Químicos – FISPQ desses produtos encontra-se declarado que tais produtos são hidrocarbonetos de petróleo. Quando esses óleos sem aditivos (2710.1931) são utilizados na fabricação de outros lubrificantes, sendo o constituinte básico desses lubrificantes formulados e estando presente em mais de 70% da sua composição, o produto final é quimicamente classificado como hidrocarboneto. Ou seja, esses lubrificantes aditivados, quando possuem em sua composição mais de 70% de hidrocarbonetos derivados de petróleo, são também quimicamente considerados hidrocarbonetos, sendo apenas classificados nas posições 2710.1932, 2710.1992 ou 2710.1999 segundo sua destinação. Em caso similar, o TRF/3ª Região, tratando de produtos idênticos aos da presente autuação, há muito já reconheceu que os produtos classificados no código 2710.1993, não obstante existir previsão de alíquota de 8% na TIPI, são sim derivados de petróleo e imunes ao IPI.

d) Reproduz-se trechos dos documentos que comprovam a composição dos produtos e sua natureza de hidrocarboneto, anexando, ainda, fichas técnicas e registros de comercialização protocolados junto à ANP relativamente aos produtos objeto da autuação. Diante de tal documentação, constata-se que tais produtos são hidrocarbonetos e, portanto, derivados de petróleo, havendo-se de reconhecer sua imunidade e, por via de consequência, a ilegalidade da autuação.

e) O art. 11 da Lei nº 9.779/1999 apenas explicitou um direito preexistente dos contribuintes. Diferentemente do ICMS, é constitucionalmente garantido aos contribuintes a manutenção de seus créditos de IPI a despeito de haver saídas não tributadas ou imunes. Logo, qualquer tentativa de limitar o direito do contribuinte ao crédito do IPI contraria frontalmente a máxima interpretativa segundo a qual onde o legislador constituinte não distinguiu, não cabe ao legislador ordinário ou ao intérprete distinguir. O próprio Decreto nº 4.544/2002 (RIPI), vigente à época, contemplava a possibilidade de manutenção dos créditos de insumos utilizados em produtos imunes. Somente a partir de junho de 2010, com a introdução do Decreto nº 7.212/2010 (novo RIPI) é que a legislação passou a prever expressamente a vedação ao crédito decorrente da aquisição de insumos de produtos imunes, o que o fez a despeito de não haver qualquer determinação constitucional nesse sentido. Além disso, a IN SRF nº 33/1999 até os dias atuais contém autorização para o creditamento realizado pela impugnante. Nesse exato sentido a própria Receita Federal sempre reconheceu a manutenção dos créditos em questão, conforme soluções de consulta por ela expedidas. Nessa mesma linha, o então Conselho de Contribuintes já reconheceu o direito à manutenção dos créditos de

insumos utilizados na industrialização de bens imunes. Portanto, considerando que os produtos classificados nos códigos 2710.1931 e 2710.1932 são derivados de petróleo e, conseqüentemente, gozam da imunidade no tocante à incidência do IPI, considerando a inexistência de qualquer restrição à utilização de crédito de IPI na Constituição Federal, bem como a expressa autorização da manutenção dos créditos no caso de produtos imunes, impõe-se o reconhecimento da total improcedência do presente lançamento tributário também quanto aos créditos indevidamente glosados.

e) Pugna, em se fazendo necessário, pela conversão do julgamento em diligência, visando à correta apuração dos fatos e argumentos ora aduzidos, com o fim de que seja definitivamente esclarecido que todos os produtos objeto da autuação são quimicamente considerados hidrocarbonetos e, pois, derivados de petróleo. Indica, para tanto, perita.

Ao julgar referida impugnação, a 3^a Turma da DRJ/Belém proferiu o Acórdão nº 01-29.171, de 13/05/2014, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2010

PAF. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de constitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. REQUISITOS.

Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando reputadas desnecessárias.

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO.

A legislação tributária adota como critério para interpretação do alcance da imunidade constitucional conferida a derivados de petróleo ou da imediatidate, pelo qual somente são imunes os produtos obtidos diretamente do refino do petróleo.

IPI. CRÉDITOS. MP, PI E ME EMPREGADOS EM PRODUTOS NT.

Não podem ser escriturados créditos relativos a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, inclusive quando se trate de produtos alcançados por imunidade.

Impugnação Improcedente.

Não concordando com referida decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário, por meio do qual tece basicamente as mesmas considerações apresentadas em sua impugnação. Porém a partir do item III.3, do recurso voluntário, o contribuinte inova a impugnação ao tratar de supostos erros dos créditos glosados.

Posteriormente em 08/07/2015, cerca de um ano após a apresentação do recurso voluntário, o contribuinte apresentou o requerimento de e-fls. 617/627, por meio do qual inova praticamente todos os argumentos de defesa apresentando laudo técnico no qual apontaria uma série de erros na apuração do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isso deve ser conhecido.

Produtos das Posições 2710.19.92 e 2710.19.99 da TIPI

Como visto a primeira controvérsia a ser debatida é quanto ao lançamento do IPI em relação aos produtos da posição fiscal 2710.19.92 e 2710.19.99.

A fiscalização afirma que esses produtos estão relacionados na TIPI - Tabela do IPI - com aplicação de alíquota positiva de 8%. Que são produzidos e revendidos pelo contribuinte sem o lançamento do imposto nas notas fiscais de venda. No caso os produtos de revenda são importados, tendo sido pago o IPI correspondente por ocasião da importação.

A recorrente entende que são produtos derivados de petróleo abrangidos pela imunidade constitucional. Alega que a decisão recorrida incorre em equívoco ao sustentar que a questão discutida seria de cunho eminentemente constitucional. Nesse sentido sustenta que o próprio RIPI/2002, em seu § 3º do art. 18, é que determinava a não incidência do IPI sobre derivados de petróleo. Portanto a discussão não é de âmbito constitucional, mas de aplicação incorreta da lei pela fiscalização.

Ressalte-se que não há controvérsia sobre referida classificação fiscal.

Entendo que nesse caso a razão está com a fiscalização e com a decisão recorrida. É que a sistemática de tributação do IPI é efetuada com base na TIPI, nos termos do art. 2º, parágrafo único, do RIPI/2002:

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, art. 6º).

A leitura do dispositivo acima transcrito não deixa margem de dúvidas. O campo de incidência do IPI foi determinado por lei que estabeleceu competência à TIPI para definir os produtos com incidência ou não do IPI e suas respectivas alíquotas. É de conhecimento primário que os produtos atingidos por imunidade constitucional estão fora do campo de incidência do imposto. Portanto, se os produtos da posição fiscal 2710.19.92 e

2710.1999, estão listados na TIPI com alíquota positiva, o legislador infra-constitucional entendeu que eles não são destinatários daquela imunidade.

Portanto, se da TIPI consta alíquota positiva, tal fato não é controverso, trata-se de produto industrializado abrangido no campo de incidência do IPI. Entendo desnecessária toda a discussão travada a respeito se é ou não hidrocarboneto ou se é ou não um derivado de petróleo. Na verdade assim está descrita a dita imunidade na CF:

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)

Por sua vez, coube ao Regulamento do IPI, limitar o vastíssimo termo "derivados de petróleo". Assim o fez no art. 18, § 3º do Decreto nº 4.544/2002, nos seguintes termos:

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.

(...)

Como já dito, essas normas estão tratando de produtos industrializados que estão fora do campo de incidência do IPI. Trata-se de uma imunidade objetiva que alcança o produto independente de sua destinação ou de quem o fabrica. O instrumento legal utilizado pela legislação do IPI, para identificar os produtos que estão fora de seu campo de incidência é a TIPI, conforme determinação do parágrafo único do art. 2º do RIPI/2002, acima transcrito.

Nesse sentido assim consta da TIPI, para o período abrangido pelo lançamento, aprovada pelo Decreto nº 6006/2006:

| NCM | Descrição | Alíquota (%) |
|------------|--|--------------|
| 2710.19.92 | Líquidos para Transmissões Hidráulicas | 8 |
| 2710.19.99 | Outros | 8 |

Ressalte-se que em várias posições consta a expressão NT (Não Tributado) que são utilizados para designar os produtos que estão fora do campo de incidência do IPI, ou por imunidades constitucionais ou até mesmo por determinação legal como bem apontou a decisão recorrida. Aliás, peço licença para transcrever trecho da citada decisão que ilustra bem a questão dos produtos NT da TIPI:

(...)

Em análise da legislação aplicável à espécie, notadamente da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660/2011, e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH, aprovada pela IN RFB nº 807/2008, verifica-se, de pronto, que há três “espécies” de bens que se encontram fora do campo de incidência do IPI, que podem ser descritos como seguem:

- a) Produtos naturais ou em bruto que, em razão de sua própria natureza, encontram-se fora do campo de incidência do imposto, já que não sofreram qualquer processo de industrialização, tais como os animais vivos classificados no Capítulo 1 da TIPI. Tais produtos possuem notação NT.
- b) Produtos abrangidos pela imunidade. Aqui, encontram-se produtos alcançados por: b.1) imunidade objetiva, tais quais os livros, classificados na posição 49.01 da TIPI e com notação NT; e b.2) imunidade condicionada, relacionada a duas hipóteses: produtos industrializados destinados à exportação e papel para impressão de livro, jornais e periódicos, os quais não possuem notação NT na TIPI.
- c) Produtos retirados do conceito de industrialização sob determinadas condições, os quais não possuem a notação NT na TIPI (v.g., não se considera industrialização o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor, nos termos do art. 5º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.686/1979).
- d) Produtos que poderiam ser tributados pelo imposto, mas aos quais o legislador ordinário, por razões de ordem extrafiscal, optou por não tributar, tal qual a farinha de trigo da posição 1101.11.10. Tais produtos também possuem a notação NT na TIPI.

Acerca do tema, Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas, em sua obra “Tudo sobre IPI”, vol. 1, 3ª edição, págs. 18 e 19, também conclui:

“A Tabela de incidência do IPI – TIPI relaciona todas as coisas existentes, objeto de comercialização, quer sejam produtos naturais ou industrializados. Os produtos naturais evidentemente estão seguidos da notação NT (que significa não tributado), por força da norma constitucional básica que estabelece a incidência do imposto somente sobre os produtos industrializados.

Os produtos industrializados, assim considerados também os produtos naturais que tenham sofrido um processo mínimo de elaboração ou beneficiamento, poderão constar da TIPI seguidos da alíquota de incidência, ainda que zero, ou da notação NT.

Podemos dividir os produtos relacionados na TIPI com a notação NT em três categorias:

a) Produtos naturais (animais, vegetais e minerais) em estado bruto, sem que tenham passado por qualquer processo de elaboração, para os quais a União não tem competência para instituir (e cobrar) o IPI. Neste caso, não há que se falar em imunidade, mas em falta de autorização constitucional para que seja cobrado o imposto sobre tais produtos.

(...)

b) Produtos industrializados que, por determinação da Constituição, não possam ser alcançados pela incidência do imposto. São os produtos imunes ao IPI (...).

c) Produtos industrializados que o legislador ordinário não quis tributar.

(...).”

Deriva das constatações acima que nem todos os bens com notação NT na TIPI são “produtos naturais ou em bruto” ou “produtos imunes”. Logo, **não é da simples notação utilizada pelo legislador ordinário que se poderá concluir, a priori, qual a natureza do bem ou produto**, posto que, reafirme-se, a referida notação não se encontra reservada exclusivamente a “produtos da natureza” ou “produtos imunes”.

(...)

Essa sistemática faz todo sentido na aplicação da legislação atinente ao IPI e também ao II. A imensa vastidão de produtos industrializados justifica a adoção da classificação dos produtos na NCM e a correspondente adoção da TIPI para determinar a incidência ou não de referidos tributos. No caso a fiscalização está vinculada sim à aplicação das alíquotas previstas na TIPI. Entender que essas alíquotas não obedecem o preceito constitucional da imunidade tributária aos derivados de petróleo, significa negar validade à TIPI que foi aprovada por Decreto do Poder Executivo. Ou seja, significa sim afastar a aplicação da Lei por eventual inconstitucionalidade. Se a tese do recorrente estiver correta, não acho que seja o caso, teríamos que declarar a inconstitucionalidade do decreto que aprovou a TIPI, situação não permitida aos julgadores do processo administrativo, nos termos da Súmula CARF nº 2 e art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

“Art. 26-A. 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.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

Portanto nego provimento ao recurso voluntário nessa matéria.

Crédito de Insumos Utilizados em Produtos Não-Tributados

A outra matéria controversa é quanto ao aproveitamento de crédito de IPI em relação à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem quando

destinados à industrialização de produtos não tributados ou imunes. Nessa questão o recurso voluntário repetiu exatamente os mesmos argumentos de sua impugnação. Não combateu, portanto, especificamente as razões de decidir utilizada na decisão recorrida. Por essa razão e por concordar com aquela decisão, utilizo-a como fundamento para negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99. Assim transcrevo abaixo a parte do voto daquela decisão:

(...)

Sustenta o impugnante o direito à apropriação de créditos relativos à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem quando destinados à industrialização de produtos não tributados ou imunes.

É patente, contudo, a ausência de autorização normativa para o aproveitamento de créditos decorrentes da não-cumulatividade do IPI quando se trate da industrialização de produtos NT, aí incluídos os imunes.

Nesse sentido, até o ano de 1998, a regra geral era no sentido da anulação do crédito relativo a insumos tributados utilizados na industrialização de produtos desonerados do imposto. Por tal razão, encontrava-se gravado no art. 174 do então vigente RIPI/1998:

“Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, e Lei n.º 7.798, de 1989, art. 12):

I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;”

Como exceção à regra, o vigente Decreto-Lei nº 491/1969, em seu art. 5º (restabelecido pelo art. 1º, II, da Lei nº 8.402/1992), prescrevia e prescreve:

“Art. 5º É assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados (restabelecido pelo art. 1º da Lei Ordinária nº 8.402/1992).

Conforme já explicitado, o referido dispositivo constitui exceção legal ao regramento da operacionalização do princípio da não-cumulatividade.

Por sua vez, o art. 11 da Lei nº 9.779, de 11/01/1999, trouxe inovação na legislação do IPI, nos seguintes termos:

“Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto

isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.”

A partir da vigência de tal disposição normativa (a qual ampliou as hipóteses de utilização e aproveitamento dos créditos e saldos credores do imposto), tornou-se possível a utilização dos créditos decorrentes da aquisição de produtos isentos e alíquota zero (produtos os quais, frise-se, encontram-se incluídos no campo de incidência do IPI). Foi mantida, porque não revogada, a exceção relativa a produtos exportados, os quais, não obstante haverem sido excluídos do campo de incidência do imposto pelo art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal de 1988, obtiveram o favor fiscal de manutenção e utilização dos créditos correspondentes.

Por decorrência, a IN SRF nº 33/1999 assim dispôs:

“Art. 1º A apuração e a utilização de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, inclusive em relação ao saldo credor a que se refere o art. 11 da Lei nº. 9.779, de 1999, dar-se-á de conformidade com esta Instrução Normativa.

(…)

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.”

Por sua vez, o Decreto nº 4.544/2002 – RIPI/2002 passou a dispor, em perfeita correspondência para com as disposições legais vigentes:

“Art. 176. É admitido o crédito do imposto relativo às MP, PI e ME adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação para o exterior, saídos com imunidade (Decreto-lei nº. 491, de 1969, art. 5.º, e Lei nº. 8.402, de 1992, art. 1.º, inciso II).

(…)

Art. 190. (...)

§ 1.º Não deverão ser escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, ou saídos com suspensão cujo estorno seja determinado por disposição legal.

(…)

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25, § 3.º, Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2.º, alteração 8.ª, Lei n.º 7.798, de 1989, art. 12, e Lei n.º 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;

(...)

§ 2.º O disposto na alínea a do inciso I aplica-se, inclusive, a produtos destinados ao exterior.

(...)

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 1996, 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)."

Desta feita, resulta suficientemente óbvio que a disposições normativas constantes da IN SRF nº 33/1999 e do RIPI/2002, no sentido de que, a partir de 01/01/1999, os estabelecimentos industriais passaram a ter direito ao crédito do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos e tributados à alíquota zero, continuaram excluindo os produtos não-tributados, cujos créditos correspondentes devem ser estornados, posto que tais disposições, como assinala o próprio impugnante, não poderiam ou podem inovar o conteúdo das leis que lhes servem de suporte, as quais não autorizam o crédito relativo a MP, PI e ME empregados na industrialização de produtos não-tributados.

Ou seja, os produtos imunes a que se referem a IN SRF nº 33/1999 e o RIPI/2002, limita-se àqueles imunes porque destinados à exportação (inciso III do §3º do art. 153 da CF/1988). Trata-se, pois, da imunidade condicionada à

exportação, que encontra exceção legal à regra geral de anulação do crédito relativo a insumos tributados utilizados na industrialização de produtos desonerados do imposto, nos termos do art. 5º do Decreto-Lei nº 491/1969.

Logo, não houve a extensão do benefício, sem base legal, para os produtos alcançados por imunidade objetiva, como é o caso da energia elétrica, derivados de petróleo, minerais etc., excluídos do campo de incidência do IPI e, portanto, não tributados, nos termos da limitação constitucional. Não se está diante, assim, de interpretação extensiva da lei, inclusive em razão da constatação de que careceria de validade a disposição infralegal que extrapolasse o conteúdo da lei respectiva, conforme já referido.

Finalmente, em 18/04/2006, foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17/04/2006, como segue:

“Art. 1.º Os produtos a que se refere o art. 4.º da Instrução Normativa SRF n.º 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.

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

I - com a notação "NT" (não-tributados, a exemplo dos produtos naturais ou em bruto) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 4.542, de 26 de dezembro de 2002;

II - amparados por imunidade;

III - excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5.º do Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi).

Parágrafo único. Excetuam-se do disposto no inciso II os produtos tributados na Tipi que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior.”

Em face das constatações anteriormente consignadas, resulta evidente que o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17/04/2006, ao referir que o disposto nas respectivas leis de incidência não se aplica aos produtos com a notação NT, amparados por imunidade e excluídos do conceito de industrialização, nada mais fez que elucidar que inexiste disposição legal que assegure o direito à manutenção do crédito de IPI quando o produto industrializado é imune (objetivamente) e, portanto, não tributado (uma vez que se encontra fora do campo de incidência do imposto). Em outros dizeres, o referido Ato Declaratório não inovou a ordem jurídica nem representou mudança de critério jurídico, haja vista que apenas explicitou o já contido na legislação tributária.

No mais, reafirme-se que as alegações acerca da (inexistente) inconstitucionalidade ou ilegalidade dos preceitos normativos em tela não podem ser opostas ao julgador administrativo.

(...)

Além disso referido tema já se encontra pacificado no Poder Judiciário. O Supremo Tribunal Federal através de seu Plenário, já teve a oportunidade de se pronunciar sobre a temática dos insumos tributados seguidos de saída desonerada, como constante no resultado do julgamento do Recurso Extraordinário 475.551/PR (DJe de 13/11/2009), assim ementado:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTE OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, §3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9779/99. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO: INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

1. Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero.

2. A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva.

3. Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo.

4. O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa.

5. Com o advento do art. 11 da Lei n. 9779/99 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero.

Recurso extraordinário provido" (g.n.)

Em consonância com esse entendimento, o Superior Tribunal de Justiça –

Documento assinado digitalmente em 30/05/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL

Autenticado digitalmente em 30/05/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL

Impresso em 07/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de produtos com notação NT e imunes estão fora do alcance do previsto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999. Confira-se:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO DE VALOR PAGO NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS PRIMAS, INSUMOS E MATERIAIS DE EMBALAGENS EMPREGADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS, IMUNES, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PREVISÃO LEGAL QUE CONTEMPLE SOMENTE OS PRODUTOS FINAIS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. ART. 11 DA LEI 9.779/99. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ARTS. 150, I, CF/88 E 97 DO CTN. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN. ART. 49 DO CTN E ART. 153, IV, § 3º, DA CF/88. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO. PRESCRIÇÃO QÜINQÜENAL. DL 20.910/32. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. INCIDÊNCIA.

(...)

4. *O art. 11 da Lei 9.779/99 prevê duas hipóteses para o creditamento do IPI: quando o produto final for isento ou tributado à alíquota zero. Os casos de não tributação e imunidade estão fora do alcance da norma, sendo vedada a sua interpretação extensiva.* 5. *O princípio da legalidade, insculpido no texto constitucional, exalta que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II). No campo tributário significa que nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem que o seja por lei (art. 150, I, CF/88 e 97 do CTN). É o princípio da legalidade estrita. Igual pensamento pode ser atribuído a benefício concedido ao contribuinte, como no presente caso. Não estando inscrito na regra beneficiadora que na saída dos produtos não tributados ou imunes podem ser aproveitados os créditos de IPI recolhidos na etapa antecessora, não se reconhece o direito do contribuinte nesse aspecto, sob pena de ser atribuída eficácia extensiva ao comando legal. (g.n.)*

A decisão recorrida, portanto, além de afinada com esse entendimento, está sintonizada com a jurisprudência iterativa desta Corte Administrativa. Exemplificativamente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS UTILIZADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES EM RAZÃO DO ART. 150, INCISO III, alínea "d" da CF. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Não gera crédito de IPI a aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos cuja imunidade decorra do art. 150,

inciso III, alínea “d” da Constituição Federal. A previsão para manutenção dos créditos previsto no art. 11, da Lei nº 9.779/99, alcança exclusivamente aqueles insumos utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero e imunes, caso a imunidade decorrer da exportação. (Acórdão nº 3201-002.096 de 15/03/2016. Processo 11050.001316/2002-10).

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI*

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

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO.

Não podem ser escriturados créditos relativos a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, inclusive quando se trate de produtos alcançados por imunidade objetiva. Aplicação da Súmula CARF n. 20. (Acórdão nº 3201-001.866 de 28/01/2015. Processo nº 16682.720026/2012-28).

Não bastasse isso essa matéria também é objeto da Súmula CARF nº 20, a qual vincula os julgadores desse colegiado.

Súmula CARF nº 20: *Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.*

Portanto nego provimento ao recurso voluntário também nessa matéria.

Matérias Preclusas

As duas matérias acima enfrentadas foram as únicas objeto da impugnação. Conforme relatado, o contribuinte em seu recurso voluntário apresentou matéria não impugnada a partir do item III.3 "DO ERRO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS GLOSADOS". Nesse tópico o recorrente afirma que houve erros na metodologia de apuração da base de cálculo do IPI, sendo que, em nome do princípio da verdade material, não há que se falar em preclusão, citando jurisprudência do CARF e pedindo o conhecimento e acatamento do seu recurso voluntário. Pugna pela realização de diligência para confirmação dos erros apontados.

Posteriormente, em 08/07/2015, cerca de um ano após a apresentação do recurso voluntário, o contribuinte apresentou o requerimento de e-fls. 617/627, por meio do qual inova praticamente todos os argumentos de defesa apresentando laudo técnico no qual apontaria uma série de erros na apuração do auto de infração, inclusive decadência parcial do lançamento.

A possibilidade de conhecimento e apreciação dessas novas teses deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, *verbis*:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997):

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.
(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

Os textos legais acima colacionados são muito claros. A fase litigiosa somente se instaura se a matéria for expressamente contestada e seus argumentos submetidos à primeira instância, determinando os limites do litígio. Todas essas novas questões não tendo sido apontadas na impugnação, impedem o seu conhecimento por essa turma julgadora. Conclui-se que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

O direito da parte à produção de provas posteriores, até o momento da decisão administrativa comporta graduação, a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e da necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade, a oficialidade, a segurança indispensável, a ampla defesa e a verdade material, para a consecução dos fins processuais. (A Prova no Processo Tributário, Coord. NEDER, Marcos Vinícius e outros – São Paulo : Dialética, 2010, p. 34 a 51)

Tenho entendimento que determinados elementos possam ser sim apreciados, quando apresentados a destempo, afastando a preclusão em alguns casos excepcionais, os quais

indicam tratarem-se daqueles que se referem a fatos notórios ou incontroversos, sobretudo em relação a documentos que permitem o rápido convencimento do julgador. O afastamento da preclusão em privilégio da verdade material pode se dar apenas diante de prova que se mostre inconteste para o julgador.

Não entendo que esse seja o caso dos autos. A matéria inovada no contexto do recurso voluntário, além de não apresentar qualquer demonstrativo está totalmente desacompanhada de elementos de prova, tanto é que o recorrente solicita a realização de diligências para sua comprovação.

Quanto ao laudo técnico apresentado pelo contribuinte, cerca de um ano após a apresentação do recurso voluntário, embora elaborado com refinamento técnico não pode ser objeto de conhecimento por essa turma dada a sua clara intempestividade. Notório verificar que para confirmação dos elementos apresentados no laudo técnico, seria necessária a realização de diligência o que por si só afasta o caráter de prova incontestável.

Nesse sentido, para contrapor a vasta jurisprudência apresentada pelo contribuinte que em tese, lhe seria favorável, transcrevo abaixo decisão da CSRF a respeito do acolhimento de provas após a impugnação:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2001, 2002, 2003

*PRECLUSÃO - APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL
- RATEIO DE CUSTOS.*

Em que pese o princípio do formalismo moderado que informa o processo administrativo fiscal, não é razoável, depois da impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer a prova quando, sem qualquer justificativa aceitável, ele deixou de fazê-lo em duas oportunidades anteriores (no curso da fiscalização e com a impugnação). Contudo, se aspectos específicos da prova a ser produzida demonstram que ela não se realizaria mediante a apresentação de planilhas e demonstrativos, e se os documentos trazidos posteriormente são suficientes a formação da convicção do julgador, não demandando diligências, o sopesamento dos princípios da verdade material, do formalismo moderado e do princípio finalístico do processo justificam o acolhimento das provas. (Acórdão nº 9101-002.114, de 24/02/2015, da 1ª Turma da CSRF - Processo nº 19740.000090/2006-05).

Veja que embora tenha havido o acolhimento das provas, exaltou-se o seu caráter de excepcionalidade. No presente caso a situação é ainda mais extrema, pois não estamos falando unicamente de provas, mas de novas matérias de defesa que sequer foram aduzidas na impugnação e a maior parte delas nem no recurso voluntário, somente em laudo técnico, o qual foi apresentado cerca de um ano após a apresentação do recurso voluntário.

Assim, entendo que não estamos diante de um caso de excepcionalidade em que a norma processual deva ser abrandada em nome dos princípios da verdade material e do formalismo moderado que instruem o processo administrativo fiscal. O contribuinte nem

sequer demonstrou qualquer impossibilidade ou justificativa plausível para que não tivesse submetido todas essas matérias em sua impugnação.

Diante do exposto voto por não conhecer as matérias apresentadas após a impugnação.

Decadência - Reconhecimento de Ofício

Muito embora o contribuinte não tenha suscitado a decadência nem em sua impugnação e nem no recurso voluntário, entendo ser ela uma questão de ordem cogente, de análise obrigatória pelas autoridades lançadoras e julgadoras, e, em razão disto, analiso de ofício a questão decadencial no presente lançamento. Neste sentido transcrevo abaixo o art. 150 do CTN.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.(grifei)

De acordo com este dispositivo do CTN, se houver antecipação do pagamento, e não ocorrendo as situações de dolo, fraude ou simulação, o prazo para a fazenda pública efetuar o lançamento decai em cinco anos contados do fato gerador.

O presente auto de infração foi cientificado ao contribuinte em 20/12/2013, fl. 245, e abrangeu fatos geradores desde janeiro/2008. Assim, na regra do § 4º do art. 150 do CTN, acima transrito, com a antecipação do pagamento, só poderiam ser objetos de lançamento os fatos geradores ocorridos de dezembro/2008 em diante.

No presente processo não constam provas de que tenha havido recolhimentos do IPI no período de 2008, porém na planilha de reconstituição da escrita fiscal do IPI, fl. 267, consta a informação da existência de créditos escriturais do IPI, os quais são considerados pagamentos para fins da legislação do IPI. Confira o disposto no art. 124 do RIPI/2002:

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º,

Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Portanto, como houve antecipação de pagamentos, representados pela existência de créditos escriturais reconhecidos pela fiscalização, e não há acusação de dolo, fraude ou simulação, há que se reconhecer que para o presente caso, o prazo decadencial deve ser contado em cinco anos da ocorrência do fato gerador.

Como o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 20/12/2013, a fazenda pública somente poderia lançar no presente caso os fatos geradores ocorridos até 21/12/2008. Portanto há que se reconhecer o transcurso do prazo decadencial relativo aos fatos geradores de 01/2008 a 11/2008. Não foram atingidos pela decadência os períodos lançados a partir de 12/2008, pois para este mês o fato gerador mensal deu-se em 31/12/2008.

Conclusão

1- Nego provimento ao recurso voluntário nas matérias conhecidas abaixo destacadas:

- a) os produtos das posições 2710.19.92 e 2710.19.99 da TIPI, sofrem tributação do IPI, não estando amparados por imunidade constitucional;
- b) não possuem direito a créditos do IPI os insumos utilizados em produtos Não-Tributados.

2- Não conheço do recurso voluntário em relação às matérias preclusas.

3- Reconheço de ofício a decadência de parte do lançamento tributário.

Andrade Márcio Canuto Natal - Relator