



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

Processo n° 16539.720007/2014-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.930 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2016
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2009, 2010

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. A conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz apresentou declaração de voto.

Sustentou pela recorrente o Dra. Carina Elaine de Oliveira, OAB/SP 197.618.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Declaração de Voto.

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

Relatório

Versam os autos lançamento de ofício de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$ 26.873.717,60 (incluído principal, multa de ofício 75% e juros de mora), em razão do entendimento da fiscalização de que a empresa se creditou indevidamente de valores decorrentes da entrada em seu estabelecimento de insumos utilizados para a industrialização de produtos classificados como não tributados (NT) na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), no caso óleos lubrificantes sem aditivos (2710.19.31) e óleos lubrificantes com aditivos (2710.19.32).

Informa o Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.483/2.503), em síntese, que:

a) Os produtos industrializados pelo sujeito passivo foram, em sua maioria, classificados nas posições 2710.19.31 (óleos lubrificantes sem aditivos) e 2710.19.32 (óleos lubrificantes com aditivos) da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002 e, portanto, não tributados (NT). Tratam-se de óleos lubrificantes que têm em sua composição 70% ou mais de óleos básicos, sendo essa matéria prima oriunda de refino ou refinação, conforme definido no inciso V do art. 6º da Lei 9.478/1997;

b) a fiscalizada informou que atua no segmento de industrialização e comercialização de lubrificantes derivados ou não de petróleo. Por força do artigo 155, XII, § 3º, da CF, os derivados de petróleo gozam de imunidade, estando esses produtos, por tal, classificados na TIPI como NT;

c) a imunidade do derivado de petróleo deve atender a dois pressupostos cumulativos: (1) ser classificado quimicamente como hidrocarboneto (2) produzido na etapa de refino do petróleo. Logo, somente se torna admissível a interpretação de que os derivados acobertados pela definição do Decreto nº 4.544/02 sejam os diretamente decorrentes da operação de refino (derivados básicos), sob risco de a imunidade se estender a todo e qualquer hidrocarboneto derivado de petróleo decorrente das demais fases seguintes de industrialização, tornando a ressalva “por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação” letra morta, o que juridicamente não se admite;

c) um exame mais atento da TIPI nos mostra que existem produtos industrializados que nela estão classificados como NT. Esta foi a opção adotada pelo Estado para desonerar certos produtos da incidência do IPI, sem necessariamente ter de conceder-lhes imunidade, isenção ou alíquota zero. Trata-se, portanto, de não incidência. Reforça esse entendimento o fato de que a classificação 27.10.1 abrange outros produtos que não os derivados de petróleo, como óleos de minerais betuminosos e óleos análogos e, dessa forma, o que caracteriza a imunidade não é o fato de na composição do produto haver 70%, 80%, 90% ou 100%, de óleos básicos, mas sim se o produto industrializado decorre da operação física ou química diretamente realizada sobre o petróleo para a sua decomposição;

d) não há nem nunca houve permissivo legal para o creditamento do IPI pago nas aquisições de insumos aplicados em produtos não tributados, uma vez que estes estão fora do campo de incidência do IPI. E, ainda que se tratasse de produtos imunes, os casos previstos na Lei 9.779/1999 (industrialização de produtos isentos ou tributados a alíquota zero)

constituem exceções ao comando de anulação de crédito de IPI decorrentes de insumos empregados na industrialização de produtos desonerados por esse imposto. Não foi por outra razão que a IN SRF nº 33, em seu art. 4º, consolidou essas três hipóteses de manutenção de créditos de IPI incidente na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos desonerados do imposto. Ainda que a fiscalizada industrializasse produtos imunes, o que não ocorre no presente caso, os créditos decorrentes dos insumos empregados na industrialização de produtos imunes, e portanto com notação NT, deveriam ser estornados;

e) embora os créditos de IPI relativos aos CFOP de nº 1102, 1202, 1652, 1661, 1662, 1949, 2152, 2202, 2652, 2659, 2661, 2662, 2949, 3102, 3651, e 3652 não estejam incluídos na glosa de créditos efetuada por meio do presente procedimento fiscal, convém esclarecer que somente há previsão de ressarcimento de créditos de IPI decorrente da aquisição de insumos aplicados na industrialização;

f) que a empresa possui em andamento 2 mandados de segurança. Um, de nº 2007.34.00.031011-8, impetrados pelo Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes (Sindicom), ao qual é filiada, e outro, de nº 0064322-92.2013.4.01.3400, em nome próprio. No primeiro busca assegurar o direito de utilizar créditos de IPI, nos termos do art. 11 da Lei 9.779/99, compensando-os com débitos de outros tributos federais arrecadados pela Receita, correspondente à entrada de MP, PI, e ME, "acumulados em virtude de sua aplicação em produtos sujeitos a saídas imunes nos termos do art. 155, § 3º, da CF, com a consequente declaração de invalidade do ADI/SRF/ 05/2006.

A decisão liminar proferida nos autos desse primeiro MS, em 10/10/2007, foi desfavorável ao impetrante e assim também a decisão definitiva de primeira instância, publicada em 09/09/2011, que considerou o pedido improcedente. Em sede de Agravo de Instrumento (nº 2007.01.00.049200-1/DF) foi inicialmente concedida "a antecipação de tutela recursal pleiteada para afastar os efeitos do ADI SRF nº 05/2006, em relação às empresas filiadas do sindicato impetrante beneficiadas pela imunidade, para utilização do saldo credor do IPI na forma prevista no art. 11 da Lei 9.779/99, até julgamento final do agravo" e após foi negado seguimento ao Agravo de Instrumento em razão da sentença proferida nos autos originários. Em 17/09/2013, foi negado provimento a apelação do impetrante perante o Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Em 04/10/2013 foram opostos Embargos de Declaração, ainda pendentes de apreciação. (As principais peças e histórico de movimentação do MS foram juntados ao processo administrativo)

No segundo (MS nº 0064322-92.2013.4.01.3400), busca afastar a vedação contida no art. 251, §1º, do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), para garantir o direito à escrituração dos créditos de IPI relativos à aquisição de insumos destinados à industrialização de produtos amparados pela imunidade de que trata o art. 155, §3º, da Constituição Federal.

O pedido liminar foi indeferido em 16/01/2014, assim como Pedido de Reconsideração apresentado. Em sede de Agravo de Instrumento (nº 006326.20.2014.4.01.0000/DF), foi deferida "a *antecipação de tutela recursal para assegurar aos seus associados o direito à escrituração dos créditos de IPI relativos à aquisição de insumos destinados à industrialização de produtos amparados pela imunidade de que trata o art. 155, §3º, da Constituição Federal, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso IV, do CTN*". Ainda não proferida sentença de 1ª instância nos autos da ação principal. (As principais peças e histórico de movimentação do MS foram juntados ao processo administrativo)

Como se pode verificar, as ações ajuizadas, ainda que tivessem seus pedidos julgados procedentes, somente alcançariam o direito ao crédito decorrente das aquisições de insumos (matéria-prima, produtos industrializados e material de embalagem) aplicados na industrialização dos produtos imunes listados no §3º do Art. 155 da Constituição Federal e, portanto, não alcançariam suposto crédito decorrente das aquisições de insumos aplicados na produção dos produtos NT produzidos pelo sujeito passivo, haja vista que esses não se tratam de produtos imunes como já demonstrado anteriormente em item constante do presente Termo.

Desta forma, pode-se afirmar que eventuais decisões proferidas nas ações judiciais impetradas pelo sujeito não alcançam os produtos NT saídos do estabelecimento em foco, eis que, como já demonstrado, não se tratam dos produtos imunes eleitos pelo §3º do Art. 155 da Constituição Federal.

Também averba que a Solução de Consulta 394/2003, 7ª RF não se aplica ao caso, pois ela, em síntese, não enfrentou o fato de os produtos em questão serem não tributados (NT), atendo-se sobre produtos imunes, embora a mesma tenha aclarado que não se destinava a mesma "à discussão sobre a existência ou não da imunidade em relação aos produtos industrializados pela consultante";

g) Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, somente se aperfeiçoam com o pagamento do imposto antes do exame pela autoridade administrativa. É o que prescrevem o §1º do art. 150 do Código Tributário Nacional e o art. 122 do RIPI/2002 (arts. 181 do RIPI/2010) de forma que, diante do determinado em tais dispositivos, tem-se por evidente que não há que se falar em homologação quando o sujeito passivo não antecipa o pagamento do imposto. E esse é o caso presente, posto que, conforme informado na resposta datada de 31/03/2014 e conforme verificado nos sistemas informatizados de controle, não foi efetuado qualquer recolhimento relativo ao IPI incidente sobre as saídas de produtos para o mercado interno realizadas pelo estabelecimento em foco no período fiscalizado. O lançamento refere-se a períodos de apuração dos anos-calendário de 2009 e 2010. Com a aplicação das regras do inciso I do art. 173 do CTN, o prazo decadencial dos fatos geradores do ano de 2009 (janeiro a novembro) iniciou-se em 01/01/2010 e somente terminará em 31/12/2014. Por sua vez, o mesmo prazo, para os fatos geradores do ano de 2010 (janeiro a novembro), iniciou-se em 01/01/2011 e só terminará em 31/12/2015;

h) Foi refeita a apuração de créditos de IPI do estabelecimento industrial, considerando-se aptas a gerar crédito tão somente as aquisições relativas a insumos empregados na industrialização de produtos tributados e de produtos que não o foram em virtude de sua exportação para o exterior, bem como considerando os créditos relativos a outras entradas permitidas pela lei (transferências, devoluções etc), utilizando, na apuração de créditos, os critérios de proporcionalidade definidos no art. 3º da IN SRF 33/99;

Impugnada a exação, a 3ª Turma da DRJ Belém, em 21/10/2014, a manteve na íntegra (fls. 2.724/2.747). Não resignada, a empresa interpôs o presente recurso (fls. 2.762/2.798), no qual, em suma, alega que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autorizado digitalmente em 01/03/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 0

2/03/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 01/03/2016 por JORGE OLMIRO LOCK FREIR

E, Assinado digitalmente em 01/03/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) ocorreu a decadência do Fisco constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores compreendidos entre janeiro a maio de 2009, pois entende que o creditamento produz efeito de pagamento, inclusive para fins de contagem do prazo decadencial, devendo, no caso, ser aplicado a norma do art. 150, § 4º do CTN. Citou julgados judiciais e administrativos que vão ao encontro de sua tese;

b) discorre sobre o conceito de insumos para fins de crédito de IPI, concluindo no ponto que não prospera a "impossibilidade de aproveitamento de crédito de IPI pelo simples enquadramento dos produtos como NT na tabela da TIPI";

c) os produtos que industrializa são imunes nos termos do art. 155, § 3º, da CF, e, portanto, significam para a recorrente a possibilidade do acúmulo e utilização dos créditos de IPI calculados sobre os valores de entrada no estabelecimento de insumos, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados nos produtos (genuinamente derivados de petróleo), conforme legislação pertinente;

d) analisa o direito de crédito à luz do art. 11 da Lei 9.779/99, concluindo que a legislação de regência somente exige para fim de creditamento "que o produto seja consumido no processo de industrialização, não fazendo, pois, qualquer restrição ao fato do produto ser ou não tributado, imune ou isento". Colaciona decisões do CARF que entende darem respaldo a esse entendimento, embora as mesmas refiram-se ao crédito da Lei 9.363/96. Alega que a solução de consulta SRRF/7ªRF/DISIT 394/2003 lhe asseguraria o direito ao crédito de insumos utilizados na industrialização de produtos imunes, e que tal entendimento só poderia ser modificado por outra consulta. Afirma que a RFB por meio do ADI 05/2006, não obstante "todo o arcabouço legislativo que trata da concessão do crédito de IPI aos produtos imunes", normatizou em sentido contrário, inovando o ordenamento jurídico, entendendo que ao CARF "cumpre observar a hierarquia das normas postas, guardando obediência àquela de maior supremacia";

e) possui duas ações judiciais impetradas pelo SINDICOM, ao qual é filiada. Isto porque, aduz, "os períodos glosados e autuados estão abrangidos por duas legislações diferentes, os fatos geradores compreendidos entre 01/2009 a 05/2010 estão sujeitos ao RIPI/2002 (mandado de segurança 2007.34.00.031011-8), enquanto que os fatos geradores posteriores estão sujeitos ao RIPI/2010 (mandado de segurança 0064322-92.2013.4.01.3400)". Entende que "em relação aos fatos geradores, a partir do RIPI/2010, deve ser reconhecida a circunstância de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos da decisão proferida em sede do Agravo de Instrumento nº...", pelo que postula que seja julgada improcedente a multa de ofício e interrompida a incidência da multa de mora (SIC)", com arrimo no art. 63 da Lei 9.430/96. Alega que tendo sido o *mandamus* impetrado pela SINDICOM, "a autoridade fiscal está impedida de reconhecer a concomitância entre a lide administrativa e a judicial no caso em testilha, pois estamos diante de mandado de segurança coletivo, ou seja, impetrado pelo SINDICOM em nome de seus filiados, que como cediço não gera litispendência". Alfim, pede a suspensão do julgamento do recurso "até decisão final a ser proferida nos referidos mandados de segurança";

f) na hipótese de ser mantida a autuação fiscal, deve ser "afastada a cobrança de juros de mora e multa sobre os créditos apropriados, uma vez que o creditamento foi efetuado com amparo no entendimento da própria administração", referindo-se ao art. 195, § 2º do RIPI/2002 e na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT 394/2003

g) repisa pedido de perícia com o fito de definir se os produtos classificados na posições 2710.19.31 e 2710.19.32 da TIPI seriam derivados de petróleo e, em consequência, seriam imunes nos termos do art. 155, §3º da CF, apontando quesitos.

f) juntou na impugnação parecer elaborado pelo professor José Eduardo Soares, transcrevendo suas conclusões, que vão ao encontro de suas razões recursais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, relator.

Preliminarmente, registre-se que não há qualquer controvérsia envolvendo a liquidez dos valores glosados e o refazimento da escrita do IPI, que deram azo à cobrança deste imposto e a não homologação das compensações.

Quanto à decadência, sem reparos a r. decisão. No caso em análise a empresa teve seus créditos glosados e refeita a escrita restaram débitos a pagar, objeto da presente cobrança. Assim, inconteste que não houve qualquer recolhimento a ensejar a incidência do art. 150, § 4º do CTN. Ora, se não houve declaração prévia de qualquer débito, e consequentemente qualquer prévio recolhimento, mesmo que ínfimo, não há que se falar em pagamento, mesmo que a recorrente tenha outros créditos em relação a outros produtos que industrializa que não sejam notados como NT, o que não demonstrou na peça recursal. A compensação na escrita do IPI (que não passa de mero procedimento escritural de débito e crédito desse imposto) não equivale a pagamento, por se tratar de institutos sabidamente diversos. E feita a glosa e refeita a escrita, não houve saldo credor em qualquer período de apuração sob análise.

Nessas hipóteses, quando não há saldo credor, inconteste que incide o art. 173, I, do CTN, quando o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) tem como termo *a quo* o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Dessarte, tratando-se de fatos ocorridos no período de apuração de 01/01/2009 a 31/12/2010, o termo inicial da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte, isto é, 01/01/2010, com operando-se o termo *ad quem* decadencial apenas em 31/12/2014. Tendo sido a recorrente cientificada em 10/06/2014 (fl. 2498), a Fazenda não perdeu o direito a constituição do crédito tributário vergastado.

No que pertine às ações judiciais relatadas, as mesmas não se estendem ao caso, pois elas tem como objeto a possibilidade de creditamento de insumos aplicados em produtos imunes a que se refere o art. 153, § 3º, III, da CF. Em análise às peças processuais dos relatados *mandamus* verifica-se que neles não foi discutida a questão fulcral destes autos que é a possibilidade de creditamento dos valores de insumos aplicados em produtos notados na TIPI, como NT, independentemente de serem ou não imunes.

Nesse ponto, a recorrente postula o melhor dos mundos, embora ao assim fazer se contradiga e obnubile a questão. Em relação ao primeiro mandado de segurança, no qual vem tendo decisões contrárias a sua pretensão (intepôs recurso especial e extraordinário),

alega que a ela não se aplicam as decisões já prolatadas, pois não geraria litispendência, uma vez que não foi ajuizada em nome próprio, mas sim em nome do sindicato (SINDICOM), e, por isso deveria ser objeto de análise administrativa. Já em relação ao segundo mandado de segurança, também ajuizado pelo mesmo sindicato, entende que seus efeitos se aplicam a este caso administrativo, postulando a "suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos da decisão em sede do Agravo de Instrumento nº 006326.20.2014.4.01.0000/DF...". Ou seja, quando a decisão não lhe convém não se aplica e quando lhe convém, se aplica.

Em que pese as diferentes articulações em relação a uma e outra ação judicial, no resumo de seus pedidos pede em relação a ambas "a suspensão do julgamento do presente recurso voluntário", fragilizando seus argumentos de defesa no tópico.

Em suma, o objeto do presente lançamento é se produtos com notação NT podem ter seus insumos creditados no livro de apuração do IPI, enquanto o objeto das ações judiciais é a possibilidade de creditamento de insumos aplicados em produtos imunes, sequer sendo tangenciada no bojo daquelas a questão do cabimento do creditamento dos insumos aplicados em produtos NT. Assim, não há que se falar em suspensão do presente julgamento até que seja transitado em julgados os referidos *mandamus*. Pelo mesmo fato, descabido o pedido de exclusão da multa de ofício e juros de mora, pois, ao contrário do que afirma a recorrente, o lançamento não foi levado a efeito para fins de prevenir a decadência, pelo que não incide o art. 63 da Lei 9.430/96 ao caso.

Demais disso, não poderia a empresa antes do trânsito em julgado das citadas ações judiciais compensar o saldo credor de valores sob discussão, o que o fez ao arrepio do art. 170 - A do CTN.

Certo é que nestes autos a fiscalização entende que os produtos não são imunes e, mesmo que o fossem, não haveria direito ao crédito porque os mesmos têm notação NT na TIPI, o que os coloca fora do campo de incidência do IPI, questão não controvertida nas ações judiciais. O núcleo da questão a ser solvida é se produtos classificados na TIPI com notação NT (Não Tributado), como aqueles objeto da lide, permitem creditamento dos valores de seus insumos.

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

Quanto à aventada Solução de Consulta que daria suporte aos créditos glosados, cuja cópia encontra-se às fls. 2326/2332, a mesma elucida, de forma explícita, que "não se destina à discussão sobre a existência ou não da imunidade em relação aos produtos industrializados pela consulente. Não foi essa a indagação posta e nem foram trazidos elementos para que a questão fosse dirimida". A referida Consulta não surte efeitos ao caso vertente, pois da mesma forma que nas ações judiciais, ela não adentrou no mérito da possibilidade do creditamento em relação a produtos industrializados com notação NT. Nada obstante, a Portaria SRF 001/2001 dispunha no parágrafo único do art. 7º que, embora a revogação ou declaração de insubsistência devesse ser procedida por ato de mesma denominação, o disposto no artigo não se aplicaria "aos atos de mesma natureza, quando emitidos por autoridade competente de hierarquia superior à que emitiu o ato original", como se dá no caso concreto em que a edição do ADI SRF nº 5/2006, o qual, sem adentrar em seu

mérito, tornou ineficaz o conteúdo da consulta anteriormente solucionado pela 7ª Região Fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Veja-se:

Art. 11 O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Saliente-se que esta legislação mudou radicalmente a sistemática do IPI, que **tinha por fundamento a não-cumulatividade**, consubstanciada na possibilidade de compensação

do "que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores". Ou seja, os valores passíveis de creditamento somente era possível no que a doutrina veio chamar de créditos básicos, pois não havia que se falar em crédito quando este era zero, ou não havia incidência da norma impositiva (isenção). Contudo, note-se, que esta norma inovadora, não fez menção a produtos imunes, que tem tratamento diverso. No caso do IPI, há imunidade especificamente em relação a ele, quando se tratar da imunidade objetiva, qual seja, **produtos industrializados** destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III). O fato dessa novel Lei não se referir a insumos imunes, é esquecido pela recorrente. De outro turno, ao referir-se ao IPI, a Carta estatui que:

“Art. 21 (...)

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

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

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

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

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

Vale dizer, a imunidade a que se refere o artigo 4º da IN SRF nº 33/99 é tão somente aquela relativa a produtos tributados (portanto, presentes no campo de incidência do IPI) destinados ao exterior (sobre os quais se aplica a imunidade constitucional em razão da destinação à exportação), cujo direito de manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem efetivamente utilizados na **industrialização, como visto, é assegurado pelo art. 5º do Decreto-Lei nº 491, de 1969.**

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

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

“Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais ao legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.

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

I - com a notação "NT" (não-tributados, a exemplo dos produtos naturais ou em bruto) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002;

II - amparados por imunidade;

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

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

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

Por fim, o fato é que em todos os casos aludidos sempre a legislação fez menção a *produtos industrializados*. E, indubitavelmente, os produtos com notação NT, independentemente de sua causa, estão fora do campo de incidência do IPI. Assim sendo, em relação a esses produtos, mesmo que por hipótese seu insumo sofra alguma modificação, como alegado, não incide a legislação do IPI. E uma vez não incidindo a legislação do IPI, não há, em consequência, direito a crédito algum. Disso decorre o mandamento a que se refere o citado no § 3º do art. 2º, da IN SRF 33/99 ao estatuir que "*deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI, e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT)*".

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

Art. 6º O campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado).

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

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire

Declaração de Voto

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz

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

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

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

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

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

Art. 489 – (...)

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

(...)

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

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

(...)

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

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

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

No presente processo, a acusação baseou-se no fato da fiscalização entender que os produtos fabricados pela Recorrente não serem derivados de petróleo e não pelo fato de serem NT, não se aplicando ao caso a súmula 20.

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

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

Tendo isto em vista, entendo que a demonstração de que os produtos são derivados de petróleo (imunes), per si, já implicaria em perda do fundamento do auto de infração que se baseou nessa premissa, bem como na inaplicabilidade da Súmula n. 20, cujos precedentes que levaram à sua edição não tratam da questão dos produtos imunes.

Assim, a notação NT das posições NCM 2710.1931 (óleo lubrificante sem aditivo) e 2710.1932 (óleo lubrificante com aditivo) decorrem, não pelo fato dos produtos

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

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

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

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

(...)

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

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

O artigo 11 da citada Lei expressa o seguinte:

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

Apesar do texto legal em si não expressar a manutenção do crédito para a imunidade, a possibilidade de utilização do saldo credor, na forma do art. 11 da Lei nº 9.779/99, foi posta na IN SRF 33/1999, que garantiu o direito ao saldo credor relativo às saídas

de produtos isentos e/ou tributados à alíquota zero, pelo que, para os produtos não tributados, continuava em vigor as disposições do art. 25 da Lei nº 4.502/1964, que determinava o estorno do crédito. A referida IN assim se expressou:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Art. 256. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

(...)

§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, **ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de exportação**, nos termos do inciso II do art. 18, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 268 e 269, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11). (destaquei)

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

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

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

assinado digitalmente

Thais de Laurentiis Galkowicz