



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

Processo n° 16682.720026/2012-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-001.866 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2015
Matéria PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO
Recorrente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Joel Miyazaki – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Joel Miyazaki (Presidente), Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Winderley Morais Pereira, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Daniel Mariz Gudiño.

Relatório

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

Autenticado digitalmente em 03/03/2015 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

Impresso em 10/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Refere-se o presente processo administrativo a auto de infração para a cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$ 8.742.163,28 (incluído principal, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 12/2011), referente ao período de apuração de 01/01/2007 a 31/12/2007, decorrente da utilização de créditos básicos indevidos.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1075/1094, 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).

Trata-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, os derivados de petróleo gozam de imunidade, estando esses produtos 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) Há Solução de Consulta, em relação ao contribuinte, que confere direito de crédito de IPI incidente na aquisição de insumos aplicados na industrialização de produtos imunes. Contudo, tal Solução de Consulta não se prestou a responder sobre a existência ou não da imunidade em relação aos produtos industrializados pela consulente, motivo pelo qual não se aperfeiçoou para a fiscalizada, a qual não industrializa produtos imunes. Ainda que se aperfeiçoasse, ou seja, que houvesse a industrialização de produtos imunes, a edição do ADI SRF nº 5/2006 pôs termo aos efeitos daquela Solução de Consulta.

e) Embora os créditos de IPI relativos aos CFOP de nº 1102, 1652, 1661, 1662, 1949, 2152, 2102, 2556, 2652, 2658, 2659, 2661, 2662, 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.

Cientificado em 18/01/2012 (fl. 1126), o contribuinte apresentou, em 17/02/2012 (fl. 1138), a impugnação de fls. 1138/1162, na qual alega:

a) Em relação aos produtos industrializados, a regra geral é a de que sempre haverá a incidência do imposto, estando fora dessa abrangência somente os produtos imunes, os não tributados e os não industrializados.

No caso em tela, faltou à Secretaria da Receita Federal do Brasil tanto a observância dos princípios constitucionais da legalidade e da isonomia, bem como do conceito de produto industrializado sedimentado pelo RIPI, quanto ao correto e adequado enquadramento dos produtos fabricados pela impugnante na TIPI, haja vista que os tratou de forma desigual em comparação a outros produtos que se encontram na mesma situação.

Ocorrendo a classificação de seus produtos como NT na TIPI, apesar de inexistir débito do IPI quando de suas saídas, a impugnante não pode aproveitar os créditos dos insumos utilizados na fabricação dos mesmos, cujo resultado, por certo, acaba sendo o da tributação às avessas.

Caso o RFB tivesse sido mais diligente na elaboração da TIPI, teria classificado os produtos industrializados pela impugnante como sujeitos à alíquota zero. É patente a ilegalidade praticada na edição da TIPI. Requer, pois, que seja reconhecida a nulidade da classificação dos produtos industrializados pela impugnante como NT e, conseqüentemente, a irregularidade do procedimento adotado pela RFB, determinando-se o cancelamento do auto de infração. Requer, ainda, o reconhecimento de que tais produtos devem ser submetidos à alíquota zero, com o reconhecimento do direito ao aproveitamento do crédito dos insumos adquiridos.

b) Um dos óleos lubrificantes que fabrica está classificado na posição NCM 2710.1931 (óleo lubrificante sem aditivo) e, quanto à tributação do IPI, consta da TIPI que estes produtos são NT, em decorrência, evidentemente, da imunidade constitucional, por se tratar de genuíno derivado de petróleo, eis que deriva 100% do mesmo. Relativamente ao óleo lubrificante com aditivo, classificado na posição 2710.1932 (óleo lubrificante com aditivo) apenas agrega entre 10% a 15% de aditivo e, portanto, não perde sua especificação de derivado de petróleo.

O mesmo tratamento não é dado ao óleo lubrificante não derivado do petróleo, pois sobre estes não há previsão constitucional de imunidade, logo são normalmente tributados pelo IPI.

c) O art. 11 da Lei nº 9.779/99, regulamentado pela IN SRF nº 33/99, permitiu que as empresas utilizassem o crédito do IPI incidente sobre insumos agregados na industrialização de produtos imunes, isentos ou tributados

à alíquota zero. O RIPI vigente à época também abrigava tal permissão.

d) O ADI SRF nº 05/2006 é inconstitucional e ilegal, afrontando o art.155, § 3º, da CF e o art. 11 da Lei nº 9.779/1999. Tal ato extravasou o âmbito das normas já referidas (inclusive a IN SRF nº 33/1999), procedendo à glosa da compensação dos créditos de insumos agregados a óleo lubrificante derivado de petróleo, retroagindo no tempo e acabando com o princípio da moralidade administrativa.

e) O entendimento fiscal de que o óleo lubrificante em comento não deriva do petróleo extrapola a legislação que norteia o IPI, na medida em que cria mais uma possibilidade de produto NT, em que o Estado, em caráter subjetivo, decide que determinado produto está excluído do campo de incidência não pela imunidade, mas por uma mera alocação na TIPI como NT. Porém, existem apenas duas espécies de produtos alocados como NT: aqueles decorrentes da falta de hipótese de incidência e aqueles decorrentes da imunidade constitucional. É por essa razão que a impugnante sustenta ser o óleo lubrificante em apreço um genuíno derivado de petróleo.

Em 29/08/2012, o sujeito passivo apresentou o requerimento de fls.1189/1190, solicitando a juntada de Parecer jurídico cujas conclusões vêm ao encontro de suas pretensões (como se vê às fls. 1212/1262).

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI

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

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

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

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO.

A legislação tributária adota como critério para interpretação do alcance da imunidade constitucional conferida a derivados de petróleo o da imediatidade, 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 objetiva.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Na decisão recorrida afirmou-se que a Portaria MF nº 341/2011, a qual disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, determina em seu artigo 7º, I, que a autoridade julgadora administrativa deve observar o conteúdo das disposições legais e o entendimento da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos.

Afirmou que os produtos objeto do litígio – classificados na NCM 2710.19.31 (óleo lubrificante sem aditivo) e 2710.19.32 (óleo lubrificante com aditivo) , não correspondem a produtos imunes.

Na decisão recorrida traçam-se as seguinte categorias para os produtos industrializados, fora do campo de incidência do IPI, em virtude da sistemática adotada pela TIPI, a qual transcrevemos:

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, 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 I 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.

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”.

Assim, sobre a imunidades dos derivados de petróleo, o Decreto nº 7.212/2010 –Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010) estabelecerá que a imunidade constitucional conferida a derivados de petróleo acolhe apenas os produtos obtidos diretamente do refino (decomposição do petróleo bruto por intermédio de destilação fracionada), excluindo-se, os produtos ulteriormente colocados em circulação mercantil e aqueles que venham a ser obtidos por qualquer processo de industrialização subsequente (transformação ou beneficiamento ulteriores).

Sobre a apropriação de créditos relativos à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem destinados à industrialização de produtos imunes, independentemente da inexistência de imunidade a alcançar os produtos objeto do lançamento de ofício, seria indiferente, em vista da 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

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 inexistia disposição legal que assegure o direito à manutenção do crédito de IPI quando o produto industrializado é imune (objetivamente) e, portanto, não tributado.

No recurso voluntário apresentado, reiteram-se os argumentos aduzidos na peça de impugnação, rebatendo os fundamentos da decisão recorrida nos seguintes termos:

Rebatendo os fundamentos da decisão consignados às fls. 1271/1275, a Recorrente destaca:

i. que produz produtos industrializados, resultantes de operações exercidas sobre matérias-primas, transformando-os em produtos novos: óleos lubrificantes sem aditivo (posição NCM 2701.19.31) e óleos lubrificantes com aditivo (NCM 2701.19.32);

ii. tais produtos são derivados de petróleo, sendo irrelevante se a atividade de industrialização é exercida diretamente do petróleo, ou em fases subsequentes, uma vez que a norma constitucional imunizante não determina que as operações físicas ou químicas com derivados de petróleo devam ser diretas;

iii.o RIPI não prevê que o alcance da imunidade constitucional seja imediato e direto, de modo que somente os derivados diretos do refino seriam alcançados por esta desoneração. O dispositivo legal citado como base para tanto não apresenta os termos imediato e direto, de modo que a exclusão dos produtos obtidos em fases subsequentes é fruto de interpretações arbitrárias, sem fundamento legal;

iv. decisão recorrida é fundamentada em legislação restritiva de direito que sequer vigia à época do crédito requerido (Decretos n. 7212/2010, 7660/2011 e IN 807/2008), sendo admissível, no mínimo, a nulidade da decisão recorrida;

v. a interpretação restritiva não alcança a finalidade da regra imunizante, porque a Constituição Federal não impôs qualquer limitação e porque restringir o seu alcance gera a inatingibilidade do objetivo pretendido, de desonerar as operações com derivados de petróleo, com vistas à impulsionar o desenvolvimento econômico;

vi. a DRJ decide por negar o crédito da Recorrente sob o argumento de que existem alguns produtos derivados de petróleo que a TIPI classifica como tributáveis, prevendo alíquota positiva, o que é uma arbitrariedade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A questão posta nos autos, é dividida em diversos pontos, os quais derivam, preliminarmente da circunstância de estarmos tratando de produtos imunes ou não, de sorte que esta é a primeira questão a ser apreciada.

Conforme se depreende dos autos, a Recorrente atua no segmento de industrialização e comercialização de lubrificantes derivados ou não de petróleo, de produtos 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 que recebem na tabela a notação de “NT” ou não –tributados.

Afirma a Recorrente que referidos produtos são acobertados pela imunidade veiculada artigo 155, XII, §3º do Texto Constitucional, que assim dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 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)

O Termo de Verificação Fiscal corroborado pela decisão recorrida, rechaçam esse enquadramento dos produtos como imunes, por se entender que os produtos alcançados pela imunidade seriam apenas aqueles imediatamente derivados do petróleo, ou os “*obtidos diretamente do refino (decomposição do petróleo bruto por intermédio de destilação fracionada), excluindo-se, por decorrência, os produtos ulteriormente colocados em circulação mercantil e aqueles que venham a ser obtidos por qualquer processo de industrialização subsequente (transformação ou beneficiamento ulteriores)*”, com base em disposição veiculada no Decreto nº 7.212/2010, RIPI/2010:

Art. 18. São imunes da incidência do imposto:

(...)

IV –a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (Constituição Federal, 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 (Lei no 9.478, de 6 de agosto de 1997, art. 6º, incisos III e V).” (destacou-se)

Os produtos em tela não seriam imunes, portanto, porque não são derivados básicos de petróleo, mas sim produtos que utilizam como matéria-prima (70% ou mais da composição) os derivados básicos de petróleo, e não decorreriam da operação física ou química diretamente realizada sobre o petróleo para a sua decomposição, mas sim da transformação de derivados de petróleo realizada em fase subsequente.

Assim, a notação que "NT" com a qual são assinalados na TIPI, não equivaleriam ao seu enquadramento como imunes.

A Recorrente, por sua vez, cita em seu favor a Lei nº 9.478, de 06.08.1997, que dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, define em seu art. 6º, III, como derivados do petróleo, os produtos decorrentes da transformação do petróleo:

Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:

I - Petróleo: todo e qualquer hidrocarboneto líquido em seu estado natural, a exemplo do óleo cru e condensado;

II - Gás Natural ou Gás: todo hidrocarboneto que permaneça em estado gasoso nas condições atmosféricas normais, extraído diretamente a partir de reservatórios petrolíferos ou gaseíferos, incluindo gases úmidos, secos, residuais e gases raros;

III - Derivados de Petróleo: produtos decorrentes da transformação do petróleo;

IV - Derivados Básicos: principais derivados de petróleo, referidos no art. 177 da Constituição Federal, a serem classificados pela Agência Nacional do Petróleo;

V - Refino ou Refinação: conjunto de processos destinados a transformar o petróleo em derivados de petróleo;

Ademais, a Portaria ANP N° 129/1999, que "Estabelece o Regulamento Técnico ANP n° 04/99, que especifica os óleos lubrificantes básicos de origem nacional ou importado para comercialização em território nacional", em seu item 3 do Anexo I estabelece:

"3. Conceito Básico/Aplicação.

Os óleos lubrificantes básicos especificados no presente Regulamento são óleos lubrificantes obtidos do refino de determinados tipos de petróleo.

A principal função de um óleo lubrificante é a redução do atrito e do desgaste entre superfícies metálicas ou plásticas que se movem uma contra a outra.

Somente em algumas aplicações menos severas é possível utilizar o óleo lubrificante básico sem aditivos. Normalmente, são adicionados ao óleo lubrificante básico diversos tipos de aditivos químicos de modo a atender aos requisitos necessários às diferentes aplicações a que se destina.

As características contempladas por esta especificação são aquelas de maior importância para a caracterização do óleo básico.

A leitura conjunta dos dispositivos referidos, não levam ao entendimento defendido pela fiscalização, qual seja, que apenas seriam alcançados pela imunidade os produtos em que a atividade de industrialização é exercida diretamente do petróleo, de forma "direta" e "imediate", pois esses termos não são expressos e nem subentendidos da legislação de regência.

E quanto ao fato de os óleos lubrificantes em questão serem derivados do petróleo, não é matéria controversa nos autos.

Não há no direito positivo qualquer dispositivo que trace a distinção preconizada pela autoridade de fiscalização, não sendo possível, portanto, amesquinhar o direito à imunidade em questão.

Por óbvio que não se pode dar extensão à expressão “derivados de petróleo” de tal envergadura, que incluísse quaisquer produtos que possuem elementos derivados do petróleo em sua composição, como o caso das matérias plásticas; como já se manifestou o Supremo Tribunal Federal no AI 199516 AgR / BA, na ocasião entendeu, inclusive, que os lubrificantes estão subsumidos à categoria, como se depreende da transcrição da ementa:

*EMENTA: Agravo regimental. - A imunidade prevista no artigo 155, § 3º, da Constituição diz respeito às operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, **lubrificantes** e minerais, o que não ocorre no caso, em que as operações sobre sacos de matéria plástica, pela única circunstância de o polietileno ser derivado do petróleo e elemento para a fabricação deles, não são, evidentemente, operações referentes a combustível líquido como é o petróleo. Agravo a que se nega provimento*

Superada essa premissa, outras questões são postas para a solução da controvérsia, originadas da possibilidade da tomada de créditos no caso de produtos imunes, pois a Lei nº 9.779/99, em seu art. 11, trata do direito ao creditamento do IPI para o produto isento ou tributado à alíquota zero:

*"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 Recorrente defende a tese de que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 deve ser interpretado de forma extensiva, para abranger produtos imunes, pois o critério relevante seria a desoneração do IPI na operação, independentemente pela forma que se dê - isenção, alíquota zero, não incidência e imunidade

Nesse contexto, a Instrução Normativa SRF nº 33/99 estabeleceu que:

*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.*

O Decreto nº 4.544/02, o RIPI vigente à época, em seu art. 195 §2º definiu de forma expressa a abrangência aos produtos imunes:

Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de

produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

*§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11). § 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou **imunes**, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).*

Posteriormente, veio o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 05/06, que estabeleceu que a única possibilidade de tomada de créditos no caso de produtos imunes, seria quando esta fosse decorrente de operações de exportação:

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***

Outra questão posta é sobre a existência de mandado de segurança coletivo 2007.34.00.0311011-8 impetrado pelo Sindicato Nacional de Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes (Sindicom), do qual a Recorrente é afiliada, e, que, segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, caso se considerasse como imunes os produtos do caso em tela, geraria a concomitância, com a conseqüente extinção da discussão na esfera administrativa.

A Recorrente afirma que, embora seja filiada ao sindicato, o fato de essa modalidade de tutela jurisdicional não afastar a possibilidade do mandado de segurança individual, no caso de sua improcedência, afastaria a hipótese de concomitância.

Nesse contexto, dispõe a Lei n. 12016/2009:

Art. 22. No mandado de segurança coletivo, a sentença fará coisa julgada limitadamente aos membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante.

*§ 1º **O mandado de segurança coletivo não induz litispendência para as ações individuais**, mas os efeitos da coisa julgada não beneficiarão o impetrante a título individual se não requerer a desistência de seu mandado de segurança no prazo de 30 (trinta) dias a contar da ciência comprovada da impetração da segurança coletiva.*

Assim, entende a doutrina e a jurisprudência, que a coisa julgada de decisão favorável no mandado de segurança coletivo, estende seus efeitos aos filiados, ao passo que a decisão desfavorável, não induz à litispendência de ação individual, que inclusive poderia correr em paralelo com a ação coletiva.

A concomitância deve ser entendida como a circunstância em que o processo judicial e o processo administrativo possuam o mesmo objeto, de sorte que daí poderá advir decisões conflitantes. Por essa razão, e considerando-se que no sistema jurídico brasileiro apenas as decisões judiciais são acobertadas pela coisa julgada, a concomitância é fato gerador da extinção do processo administrativo.

Embora haja os que entendam a concomitância como “renúncia”, no sentido de formulação de opção por se percorrer a via judicial, esgotando-se nesse mero ato de vontade, na acepção aqui adotada de concomitância, deve haver a efetiva ocorrência de decisões contraditórias no âmbito administrativo e judicial, para que se perfaça a concomitância.

Para a primeira corrente, se não houver a possibilidade de coexistirem decisões contraditórias, incidentes sobre a mesma controvérsia, não haverá concomitância e, por conseguinte, haverá livre acesso ao processo administrativo fiscal, como é o caso de haver decisão judicial que apenas faça coisa julgada formal.

Para a segunda corrente, a concomitância revela-se pela formulação de uma opção de apreciação de direito subjetivo pelo Poder Judiciário, que seria esgotada no próprio âmbito de propositura da ação judicial, não importando o que posteriormente dela resultasse.

No caso do mandado de segurança coletivo, discuti-se se há a possibilidade da ocorrência de decisões contraditórias, pois a decisão favorável produz coisa julgada material para todos os seus filiados, sendo que a desfavorável, não.

Com efeito, na circunstância de a decisão em mandado de segurança coletivo ser favorável ao contribuinte, fazendo coisa julgada material, e correndo em paralelo o processo administrativo, se este tiver decisão desfavorável, prevalecerá a decisão judicial, por força do Princípio da Unicidade de Jurisdição.

O mesmo poderia se dizer na hipótese de ambos, processos administrativo e judicial, forem favoráveis.

Todavia, nas hipóteses de a ação judicial ser desfavorável ao contribuinte, correndo em paralelo o processo administrativo e este for favorável, prevaleceria este último, pois não faria coisa julgada a decisão de improcedência no mandado de segurança coletivo.

Por outro lado, no caso de haver julgamento desfavorável na esfera judicial e desfavorável no processo administrativo, pela legislação específica do mandado de segurança coletivo, o filiado poderá ingressar com ação judicial individual, cuja decisão, de procedência ou improcedência, sobrepor-se-á à decisão desfavorável do mandado de segurança coletivo.

De acordo com essa construção exegética os cidadãos poderiam dispor da legislação processual, de maneira que sempre esta se movimentaria no sentido de lhe garantir o melhor resultado.

Ou seja, bastaria que a entidade de classe ingressasse com a ação coletiva para que se garantisse aos seus filiados uma instância a mais de discussão jurisdicional, a depender dos resultados obtidos, em nítida ofensa à isonomia, em relação aos demais jurisdicionados, a quem socorreria a opção de percorrer a via administrativa, desde que não percorresse a via judicial em momento anterior. É dizer, haveria a possibilidade de dispor de ambos os ritos processuais, de maneira que o jurisdicionado apenas ficasse com o melhor resultado, pois embora o direito de acesso ao processo administrativo seja garantido na Constituição Federal, art.5º, LV, não o é para que os jurisdicionados beneficiem-se de sua própria torpeza.

Não obstante, no curso do presente julgamento, a Turma entendeu que não haveria a concomitância, de maneira que afasta-se a prejudicial, para se ingressar no mérito da controvérsia.

Assim, seguindo-se a trilha aqui traçada, chega-se à questão da apreciação do direito creditório relativo a produtos imunes, sujeitos à notação “NT”, na Tabela do IPI.

E nesse ponto, a questão acaba por esbarrar na Súmula CARF nº 20 que estabelece que *não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT*, de aplicação obrigatória, nos termos regimentais.

Assim sendo, voto por julgar improcedente o recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo