



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16682.720026/2012-28
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-004.581 – 3ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO DE IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTO FINAL IMUNE OU NT. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

A possibilidade de manutenção e utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos de IPI incidente nas aquisições de insumos destinados à industrialização de produtos, incluídos os isentos e os sujeitos à alíquota zero, não se estende às pessoas jurídicas não contribuintes do imposto, produtoras de mercadorias classificadas como não tributadas - NT. (Súmula CARF nº 20)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Vencido o Conselheiro Júlio César Alves Ramos, que não conheceu e, no mérito, acordam, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto o Conselheiro Demes Brito.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte supra identificado em face de decisão da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, que negou provimento ao recurso voluntário.

O presente processo originou-se de auto de infração lavrado para se exigir parcela do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), decorrente da apuração de utilização indevida de créditos básicos do imposto, relativos à aquisição de insumos aplicados em produtos Não Tributados (NT).

A Delegacia de Julgamento julgou indevida a manifestação de inconformidade manejada pelo contribuinte, arguindo que inexistia autorização normativa para o aproveitamento de créditos decorrentes da não cumulatividade do IPI quando se trata da industrialização de produtos NT.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF julgou improcedente o recurso voluntário, valendo-se da Súmula CARF nº 20¹, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

*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.

Cientificado, o contribuinte apresentou recurso especial, devidamente admitido pelo Presidente da Câmara, e requereu o cancelamento do auto de infração, arguindo que a Súmula CARF nº 20 não se aplica ao presente caso por se tratar de saída de produto imune, situação essa não condizente com os acórdãos paradigmas que deram ensejo à formalização da referida súmula.

Em contrarrazões, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) alega a inexistência de divergência jurisprudencial, por versarem o acórdão recorrido e o paradigma indicado pelo recorrente sobre situações fáticas distintas, bem como a inexistência de previsão

¹ 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.

legal de crédito presumido de IPI que pudesse justificar o ressarcimento na hipótese de imunidade.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Conforme acima relatado, a divergência jurisprudencial restringe-se à questão relativa ao direito de se creditar do IPI nas aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos Não Tributados (NT).

De pronto, deve-se ressaltar que a PGFN se equivocou ao arguir a inocorrência de divergência jurisprudencial no que se refere a essa matéria, pois o trecho do voto condutor do acórdão recorrido de que ela se vale para construir sua tese não corresponde à posição adotada pelo Colegiado, mas da posição defendida pela Fiscalização quando do lançamento de ofício, posição essa apenas referenciada pelo relator.

Eis os trechos do voto condutor que demonstram esse equívoco:

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 (...)

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.

(...)

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 “imediata”, 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. (destaques meus)

Verifica-se dos excertos supra que o relator do acórdão recorrido faz referência ao entendimento da Fiscalização de que os produtos sob comento não seriam imunes, mas para afastá-lo em seguida, reafirmando tratar-se de hipótese de imunidade tributária.

Nesse sentido, tem-se por prejudicado o argumento da PGFN quanto a uma possível inexistência de divergência jurisprudencial por dessemelhança das situações fáticas.

Feitas essas considerações, passa-se à análise da matéria submetida a julgamento nesta instância, qual seja, a existência ou não de autorização legal para se creditar do IPI nas aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos Não Tributados (NT).

Os produtos fabricados pelo Recorrente sobre os quais se controverte nestes autos são os lubrificantes derivados de petróleo, 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 NT (Não Tributados).

Tais produtos se subsumem na hipótese de imunidade tributária prevista no § 3º do art. 155 da Constituição Federal, 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)*

Não se pode perder de vista que a imunidade tributária é uma delimitação negativa da competência tributária dos entes políticos da Federação que os impede de instituir tributo sobre aqueles bens, situações ou pessoas identificados no texto constitucional como excluídos do campo de incidência tributária.

A imunidade tributária se diferencia das figuras exonerativas da isenção e da alíquota zero principalmente pelo fato de que, nessas situações, os entes políticos têm competência para instituir o tributo, mas que, por razões extrafiscais, decidem exonerar determinados setores ou produtos por meio de normas infraconstitucionais, cuja tributação encontrava-se constitucionalmente autorizada.

Nota-se que a Constituição Federal, no que tange à hipótese de imunidade tributária sobre a qual se controverte nestes autos, não faz qualquer alusão acerca dos limites semânticos do termo "derivados de petróleo", nem remete à norma infraconstitucional a sua limitação, não se vislumbrando, portanto, a possibilidade de se estipularem critérios delimitadores que não estejam previstos no ordenamento jurídico.

O Requerente busca o ressarcimento de créditos de IPI decorrentes das aquisições de insumos aplicados na produção de lubrificantes derivados de petróleo, que, de acordo com a Constituição Federal, é imune em relação ao IPI.

O art. 11 da Lei nº 9.779/1999 assim dispõe sobre a possibilidade de se requerer ressarcimento do saldo credor de IPI incidente nas aquisições de insumos aplicados na industrialização:

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.

Verifica-se que a lei prevê o direito a ressarcimento do saldo credor do IPI decorrente de aquisições de insumos aplicados na industrialização, ainda que de produto isento ou tributado à alíquota zero, observada a regulamentação por parte da Administração tributária federal.

A Receita Federal, ao regulamentar o referido dispositivo, por meio da Instrução Normativa SRF nº 33/1999, assim dispôs:

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 estabelecidos 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.

Da leitura dos dispositivos supra, é possível constatar que a instrução normativa prevê que os créditos relativos a insumos aplicados em produtos não tributados devem ser estornados para fins de fruição do benefício instituído pela Lei nº 9.779/1999; tudo isso em conformidade com o princípio da não cumulatividade.

A questão se complica, um pouco, em razão do contido no art. 4º da instrução normativa acima reproduzido, em que se altera a dicção da lei, prevendo-se, também, o

aproveitamento do imposto relativamente a insumos aplicados em produtos imunes, podendo levar a entender que o benefício se estenderia a todas as hipóteses constitucionais de imunidade.

Contudo, a leitura que se deve fazer do art. 4º da IN SRF nº 33/1999 não pode ser isolada de sua matriz legal (art. 11 da Lei nº 9.779/1999) e do ordenamento jurídico como um todo, pois às normas complementares das leis, como o são as instruções normativas, não é dado poder para criar incentivo fiscal, tarefa essa reservada à lei específica, conforme preceitua a própria Constituição Federal, no § 6º do art. 150².

A IN SRF nº 33/1999, ao incluir a expressão "imune" no rol das hipóteses passíveis de ressarcimento de crédito de IPI, requer uma interpretação no sentido de que se autoriza a manutenção do crédito do imposto mas somente em relação a produtos cuja exportação goza de imunidade tributária, produtos esses que, se comercializados no mercado interno, em regra, seriam tributados pelo IPI.

A instrução normativa não tem poder para estender, sem base legal, o benefício fiscal para os produtos NT e/ou imunes, como o são os derivados de petróleo. Foi nesse sentido que se posicionou a SRF ao editar o ADI nº 5/2006, *verbis*:

"Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº33, 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. 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 nº4.544, de 26 de dezembro de 2002 — Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi).

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

Não socorre o Recorrente a sua alegação de que os seus produtos são imunes e, portanto, não enquadráveis como "Não Tributados" (NT), pois, diferentemente do que ele defende, para que um produto possa dar o direito ao crédito do IPI, nos termos do art. 11 da Lei

² § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

nº 9.779/1999, há que ser, primeiramente, tributado pela legislação do IPI, o que não ocorre com os lubrificantes derivados do petróleo, pois a sua saída do estabelecimento, por se tratar de operação imune, não configura fato gerador do referido imposto.

A TIPI engloba sob a rubrica "Não Tributável" os casos de (i) não incidência "pura e simples" (fatos estranhos à regra jurídica da tributação), (ii) isenção e (iii) imunidade, conforme muito bem demonstrou o próprio Recorrente em seu recurso voluntário (fls. 1.318 a 1.319).

Dessa forma, tratando-se de produto classificado como NT, a aquisição de insumos aplicados em sua fabricação não gera direito a crédito de IPI, conforme preceitua a Súmula CARF nº 20, *verbis*:

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.

De acordo com o art. 72³ do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, as súmulas do CARF são de observância obrigatória pelos membros do CARF, sob pena de perda de mandato⁴.

Nesse sentido, independentemente da discussão acerca do alcance do termo "Não Tributado" (NT) utilizado na legislação do IPI, se aplica ou não às hipóteses de imunidade constitucionalmente instituídas, no presente caso, está-se diante de uma regra clara e objetiva em que se estipula uma vedação específica, sobre a qual este Colegiado não dispõe de discricionariedade para afastá-la, dado que a Tabela de Incidência do IPI (TIPI) encontra-se aprovada por meio de um decreto vigente à época dos fatos, cuja observância é obrigatória, nos termos do art. 62 do Anexo II do RICARF, que assim dispõe:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou **decreto**, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou

³ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

⁴ Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...)

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

dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Verifica-se do dispositivo supra que somente nas hipóteses elencadas pode-se afastar a aplicação de um decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Declaração de Voto

Conselheiro Demes Brito

Com a máxima vênica, divirjo do Ilustre Conselheiro Relator Rodrigo da Costa Pôssas.

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, (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.

A Autoridade Fiscal entendeu que a Contribuinte não tem direito aos créditos nas aquisições de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem, considerando que os produtos industrializados (óleos lubrificantes) não contemplam a imunidade tributaria prevista no artigo 155, § 3º, da Constituição Federal.

Compulsando os autos, verifico que os produtos industrializados pela Contribuinte (óleos lubrificantes com aditivos e óleos lubrificantes sem aditivos) gozam da imunidade Constitucional, inserida no artigo 155, parágrafo 3º, da CF, por se tratarem de derivados de petróleo.

Destarte, a decisão recorrida não reconheceu a imunidade destes produtos, negando o direito ao crédito de IPI em razão da aquisição dos insumos empregados no processo produtivo estar em sintonia com os dispositivos da Lei nº 9.779/99, considerando ainda que, no presente caso aplica-se a Súmula nº 20 do CARF, a qual trata sobre a impossibilidade de creditamento de IPI quando os produtos com saídas do estabelecimento forem classificadas na TIPI como NT.

Discordo diametralmente da decisão recorrida, a Contribuinte industrializa produtos alcançados pela imunidade tributária, prevista no artigo 155, parágrafo 3º da Constituição, não restando qualquer dúvida quanto sua aplicação legal. A própria Constituição Federal, dispõe no artigo 153, parágrafo, 3º, inciso II, bem como o artigo 49 do CTN e artigos 164 do RIPI/2002 e artigo 226 do RIPI/2010, permitem o creditamento do imposto relativo á MP, PI e ME, incluindo-se matérias primas e produtos intermediários que sejam consumidos no processo de industrialização, não estabelecendo qualquer restrição ao princípio da não cumulatividade.

Portanto, entendo que não se aplica ao presente caso a Súmula nº 20 do CARF, considerando que ela não se refere a produtos imunes, como é o caso de óleos lubrificantes.

Neste sentido, o Acórdão paradigma nº 3403-001.678, da lavra do Ilustre Conselheiro **Robson José Bayerl**, julgado em 28 de junho de 2012, afastou a aplicação da Súmula nº 20 do CARF, reconhecendo o direito ao creditamento do IPI de que trata o artigo 11 da lei nº 9.779/99, o qual alcança igualmente os produtos acobertados pela imunidade, no caso os derivados de petróleo, indiferente de sua classificação na TIPI como NT. Vejamos:

"Consoante art. 153, § 3º da CF/88 as balizas que dão o contorno principal do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI são as seguintes:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I importação de produtos estrangeiros;

II exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III renda e proventos de qualquer natureza;

IV produtos industrializados;

V operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI propriedade territorial rural;

VII grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (destaquei)

Como se observa do preceptivo em destaque, a apuração não cumulativa do IPI, que ora interessa, se dá pelo abatimento do valor cobrado nas aquisições de insumos (MP, PI e ME) e o valor devido na saída do produto tributado, de modo que é pressuposto, a meu sentir, inarredável, que tenha havido cobrança do imposto em ambas as etapas da cadeia de produção.

Neste sentido a redação do art. 49 do Código Tributário Nacional:

“Art. 49. O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

*A própria norma legal impositiva do imposto em comento, Lei nº 4.502/64, por via oblíqua, sinaliza neste sentido, quando determina que seja estornado o crédito do imposto relativo aos insumos empregados na fabricação de produtos isentos, **não tributados** ou sujeitos à alíquota zero, nestes termos:*

“Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas

*as especificações e normas que o regulamento estabelecer.
(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)*

*§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.
(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970) § 2º*

(Revogado pelo Decreto- Lei nº 2.433, de 1988)

§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)”

Portanto, a regra era a impossibilidade de aproveitamento de créditos de IPI pela aquisição de matériaprima, material intermediário e de embalagem empregados na produção de mercadorias isentas, não tributadas e tributadas às alíquotas zero, lembrando que, no caso vertente, o produto final (emulsões asfálticas de petróleo, posição 2715.00.00) seria imune ao imposto, nada obstante possuir alíquota positiva na TIPI.

Com o advento da Lei nº 9.779/99, através de seu art. 11, o tratamento deste tema ganhou nova roupagem, eis que mitigado o rigor da disposição adrede citada da Lei nº 4.502/64, ao se permitir a manutenção do crédito nos casos de produtos saídos com isenção e alíquota zero, nestes termos:

“Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, acumulado em cada trimestre calendário, decorrente de aquisição de matériaprima, 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.”

Normatizando o assunto foi editada a IN SRF 33/99, que esclarece a forma de aproveitamento do aludido direito creditório, estabelecendo, dentre outras coisas, o seguinte: “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.”

À primeira vista, o ato normativo parece contraditório, ao reconhecer que os produtos imunes gozam da vantagem conferida pela legislação que especifica e, ao mesmo tempo, esclarece que não estão alcançados pela hipótese de ressarcimento os produtos não tributados (NT), olvidando-se que aqueles, em função da própria não incidência constitucional, estão anotados na TIPI como não tributados (NT), como, por exemplo, os livros e jornais da posição 49.

Nos termos do ADI SRF 05/06, a interpretação mais consentânea com a mens legis seria aquela que afasta tal possibilidade aos produtos naturais ou em estado bruto e aqueles alcançados pela imunidade, exceção aos produtos destinados à exportação para o exterior.

Como estampado alhures, a possibilidade de utilização do saldo credor, na forma do art. 11 da Lei nº 9.779/99, somente foi granjeada pela IN SRF 33/99, que, certo ou errado, inovou o ordenamento jurídico, porquanto o preceptivo em comento somente 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 4.502/64, que determinava o estorno do crédito; entretanto, não parece fazer sentido afastar um ato administrativo que confere direito aos contribuintes, ainda que ao arripio da lei, quando em hipóteses análogas, que albergam produtos exportados, também imunes ao imposto,

a Administração Tributária reconhece sem maiores questionamento a fruição do beneplácito.

A questão que se põe, em minha ótica, é estabelecer o alcance do direito à luz do confronto entre os produtos não tributados e os produtos imunes.

De minha parte, tenho que a vedação a que alude a IN SRF 33/99, 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 (art. 3º do RIPI/98, aprovado pelo Decreto nº 2.637/98, então vigente).

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 do campo de incidência do IPI por opção do legislador constitucional, que os recobriu com a imunidade, mas que, em sua gênese, são produtos que satisfazem àquele conceito de industrialização.

A título ilustrativo, o art. 195, § 2º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, prevê textualmente a manutenção do saldo credor, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99, inclusive nas saídas de produtos imunes, sem qualquer distinção ou ressalva quanto à aplicação exclusiva aos produtos exportados.

É certo que referido diploma regulamentar não se aplica ao caso dos autos, por ser o período de apuração anterior à sua vigência, todavia, o raciocínio vetor da disposição serve ao propósito do convencimento.

Note-se que, no caso destes autos, o argumento para indeferir o ressarcimento se fundou apenas no fato de ser o produto imune, mas não porque não tenha sofrido alguma espécie de industrialização, mesmo porque, não me parece que emulsões asfálticas sejam produtos contraditórios na natureza em estado final, isto é, pronto para consumo sem qualquer espécie de tratamento para uso, tanto que as

tabelas de incidência do IPI submetem o produto à tributação.

Apenas para balizar, consoante disposto nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, os produtos classificados na posição 2715.00.00 da TIPI se caracterizam da seguinte forma:

São também excluídos desta posição:

f) As preparações lubrificantes da posição 34.03.”

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, 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, inclusive, 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 interposto e reconhecer o direito ao ressarcimento previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, garantido pela IN SRF 33/99”.

Portanto, entendo inaplicável ao presente processo o teor da Súmula CARF nº 20, do CARF, em razão dos produtos industrializados pela Contribuinte (óleos lubrificantes) serem imunes, conforme dispõe o artigo 155, parágrafo 3º da Constituição, ademais a própria Constituição Federal, dispõe no artigo 153, parágrafo, 3º, inciso II, bem como o artigo 49 do CTN e artigos 164 do RIPI/2002 e artigo 226 do RIPI/2010, o direito ao creditamento do imposto relativo á MP, PI e ME, incluindo-se matérias primas e produtos intermediários que sejam consumidos no processo de industrialização, não estabelecendo qualquer restrição ao princípio da não cumulatividade.

Com essas considerações, dou provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como penso é como voto.

(assinado digitalmente)

Processo nº 16682.720026/2012-28
Acórdão n.º **9303-004.581**

CSRF-T3
Fl. 1.484

Demes Brito