



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

Processo n° 16682.720053/2014-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.658 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IPI
Recorrente IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A. (SUCESSORA DA
COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009

DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

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, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. Designado o Conselheiro Jorge Freire.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Waldir Navarro Bezerra, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – DEMAC/RJO, no montante de R\$ 222.044,56, à data da autuação, compreendendo Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescido de juros de mora e multa de ofício proporcional de 75%, conforme enquadramento legal constante no referido documento.

A infração apontada foi a falta de recolhimento de imposto em decorrência de utilização de créditos básicos considerados indevidos, decorrentes de aquisições de insumos empregados na elaboração de lubrificantes, produtos não-tributados (NT) na Tabela de Incidência do IPI – TIPI. Também foram glosados créditos extemporâneos de IPI, por duplicidade de escrituração, ou seja, créditos que já haviam sido escriturados na época oportuna, bem como créditos extemporâneos que não tiveram sua legitimidade comprovada, mediante apresentação dos respectivos documentos fiscais.

Em sua impugnação, o contribuinte aduziu que:

I) industrializa e comercializa combustíveis e derivados de petróleo, como óleos lubrificantes, imunes por força do art. 153, §3º, da CRFB/88 e que em virtude da resposta favorável obtida através da decisão nº SRRF/7ª RF/DISIT 248/2000 em consulta formulada através do processo nº 13710.001070/99-70, lançou em sua escrita fiscal créditos do IPI originados da aquisição de insumos tributados aplicados inclusive na industrialização de combustíveis, cuja saída é imune.

II) os óleos lubrificantes produzidos seriam derivados de petróleo, estando abrangidos pela imunidade do art. 155, §3º da Constituição Federal. Sustenta que o art. 6º, inciso III, da Lei nº. 9.478/1997 -Lei do Petróleo - estabelece, dentre as definições técnicas utilizadas pelo setor petrolífero, que derivados de petróleo são "*os produtos decorrentes da transformação do petróleo*", o que não excluiria os produtos da Impugnante. Invoca as definições feitas na Portaria nº 17/2009 da Agência Nacional do Petróleo - ANP, órgão regulador das atividades que integram a indústria do petróleo e gás natural e a dos biocombustíveis no Brasil.

III) Argumenta que a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovada pelo Decreto nº 6.006/2006 – TIPI/2007 - inclui os óleos lubrificantes “sem aditivos” (2710.19.31) e “com aditivos” (2710.19.32) dentro da

classificação do item 2710.1, não fazendo distinção entre o óleo lubrificante obtido imediatamente após o refino (sem aditivos) ou em etapas subsequentes (com aditivos).

IV) Esclarece que os óleos lubrificantes produzidos pela impugnante são compostos com mais de 70% de óleos de petróleo, conforme esclarecido nas Fichas de Informação de Segurança do Produto Químico de alguns de seus produtos.

V) Que há que se distinguir o tratamento jurídico da não incidência em sentido estrito da imunidade tributária. Conclui que a vedação ao aproveitamento de créditos do IPI em relação às aquisições de insumos aplicados em produtos classificados na TIPI como NT seria cabível, tão somente, nos casos de não incidência em sentido estrito, onde não há processo de industrialização.

VI) Invoca a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/ DISIT nº. 248/2000, que entendeu pela viabilidade do aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos tributados, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, ainda que a saída dos produtos fosse imune, permitindo a sua compensação ou ressarcimento.

VII) Alega violação ao princípio da proteção da confiança, com a alteração veiculada pelo ADI 05/2006 e que a interpretação restritiva do art.11 da lei 9.779 não pode prevalecer sob pena de ferir os princípios da não-cumulatividade do IPI e da isonomia.

VIII) Afirma que não pode um ato infralegal, como o ADI nº 05/2006 possa se sobrepor a uma disposição expressa de norma hierarquicamente superior, a exemplo do Decreto nº 4.544/ 2002 – Regulamento do IPI.

IX) Alega ainda que, não obstante os efeitos vinculantes da Súmula 20 do CARF, esta não seria aplicável ao caso em tela, pois nenhum de seus precedentes decorreria de hipóteses de imunidade ou isenção, mas tão somente de não incidência em sentido estrito.

A DRJ/POA julgou a impugnação improcedente, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009
IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. LUBRIFICANTES.

São imunes à incidência do IPI os derivados de petróleo, entre eles os óleos lubrificantes básicos ou aditivados, que possuem a notação de não-tributados (NT) na TIPI.

RESSARCIMENTO. MANUTENÇÃO E UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. IMUNIDADE.

Não existe previsão legal para o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos considerados ao abrigo da imunidade objetiva estabelecida no art. 155, § 3º da Constituição Federal.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS.

Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

GLOSA NÃO CONTESTADA.

Considera-se definitiva a glosa não contestada.

Impugnação Improcedente

Diante da improcedência, apresentou o contribuinte Recurso Voluntário no qual aduziu, além dos argumentos já mencionados, a decadência do período de janeiro de 2009, com base na aplicação do art.150, §4º do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo portanto ser conhecido.

1. Preliminarmente

1.1. Da decadência do período de janeiro de 2009

O Recorrente alega que o período de apuração do IPI relativo a janeiro de 2009 estaria decaído pelo fato da notificação do lançamento ter ocorrido apenas em 31/01/2014, devendo-se aplicar a regra do art.150, §4º do CTN para fulminar os créditos decorrentes de fatos geradores anteriores a 31/01/2009.

Refletindo sobre o tema, reformamos posição que assumimos preteritamente para concordar com a posição do Recorrente. O art. 124 do RIPI/02 é expresso em equiparar pagamento à compensação:

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

*Parágrafo único. **Considera-se pagamento:***

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

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

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

Entendo que a melhor leitura desse dispositivo foi realizada pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em seu voto vencedor no Acórdão CSRF nº 9303-003.299, reproduzido abaixo:

Considero que o objetivo desse dispositivo é compatibilizar as normas de apuração do imposto, em face do princípio da não-cumulatividade, àquelas do Código Tributário Nacional relativas ao lançamento por homologação. Mais claramente, dispor sobre os casos em que o contribuinte nada recolhe (em Darf) simplesmente porque entende nada ter a recolher.

Registro, por isso, que só estamos a julgar sob tal dispositivo o período de apuração de agosto de 1999, em que nada foi recolhido em DARF, dado que o montante dos créditos que o contribuinte entendia possuir foi suficiente para "liquidar" todo o débito do período. O mesmo não ocorreu com respeito ao mês de junho de 1999, em que houve saldo devedor, aparentemente recolhido por meio de DARF já que a fiscalização o considerou na apuração que fez (planilha de fls. 199/202 dos autos).

Como se sabe, muito discutiu a doutrina acerca da necessidade de efetivo recolhimento para que a decadência se contasse na forma do art. 150. Os opositores a essa corrente sempre apontaram exatamente essa situação em que o sujeito passivo realiza todos os procedimentos que a Lei lhe exige, mas constata, ao final, nada ter a recolher. Isso não era bem resolvido nos tributos cumulativos, a exemplo do PIS e da COFINS, até porque a possibilidade de saldo zero era remota. No caso do IPI, porém, (e também do ICMS estadual) ela é bem real.

Por isso, é que leio a equiparação a pagamento prevista no regulamento do IPI como sendo bastante ampla. Com efeito, parece-me que ela procura assegurar que uma vez escriturados os créditos a que o sujeito passivo entenda ter direito (ainda que erradamente) o prazo de que dispõe a Fazenda para revisar os procedimentos adotados é o do art. 150, salvo se em tais procedimentos comprovadamente tiver agido com dolo, fraude ou simulação.

Essa leitura soa-me mais consentânea com a lógica daquele artigo, que transfere ao sujeito passivo responsabilidades que, a todo sentido, deveriam ser do sujeito ativo (porquanto de seu interesse) e apenas lhe traz como bônus a redução do prazo revisional.

Assim, a menos que saiba ou deva saber não serem aproveitáveis (admitidos)

os créditos que está a escriturar, hipótese em que essa escrituração seria dolosa, o sujeito passivo não pode apenas arcar com o ônus das disposições do art. 150, isto é, proceder a todos os controles e apurações ali previstos e ainda assim poder ter contra si lavrado auto de infração no prazo do art. 173, I.

Essa interpretação, aliás, o colocaria na mesma situação de quem não adotasse qualquer daqueles procedimentos, desde que, também a este, não se pudesse imputar dolo.

Note-se que quando de efetivo recolhimento em Darf se trata, a situação é rigorosamente a mesma: a menos que se tenha viabilizado de forma dolosa, o recolhimento, ainda que a menor que o devido, tem a força de manter o prazo decadencial contado na forma do art. 150.

Desnecessário repetir, a fiscalização não fez acusação de atitude dolosa por parte do autuado e, coerentemente, não qualificou a multa aplicada. Entendo que até o poderia porque não há na legislação do IPI qualquer dispositivo que autorize o creditamento de valores a título de "tributos pagos indevidamente", mas a sua ausência implica, a meu sentir, a manutenção das disposições relativas ao lançamento por homologação.

Nesses termos, voto por reconhecer a decadência do período anterior a 31/01/2009.

2. Do mérito

2.1. Da imunidade relativa aos óleos lubrificantes e sua indicação na TIPI com a notação NT

A glosa refere-se a créditos decorrentes de insumos tributados utilizados na fabricação de óleos lubrificantes acabados, na sua maioria derivados de petróleo, apresentados na TIPI/2007 com a notação NT. Tal notação decorre do fato de tratar-se de produtos imunes por força do art. 155, §3º, da Constituição Federal de 1988.

Para enfrentar o enquadramento do produto produzido pela recorrente na categoria de óleos lubrificantes acabados nos socorremos da fundamentação utilizada no acórdão recorrido, a qual subscrevemos abaixo:

Em síntese, se os óleos lubrificantes minerais básicos são produtos decorrentes do refino do petróleo, enquadram-se no conceito de derivados de petróleo segundo as disposições do § 3º do art. 18 do RIPI/2002, e, conseqüentemente, são alcançados pela imunidade conferida pelo artigo 155, § 3º, da Carta Magna. E, por serem óleos lubrificantes derivados de petróleo, classificam-se na posição 2710.1931 (quando não aditivados) ou 2710.1932 (quando acrescidos de aditivos ao óleo básico), posições essas que possuem a notação NT na TIPI/2007.

A elaboração da Tabela de Incidência do IPI leva em consideração a peculiaridade dos derivados de petróleo conforme definições da legislação de regência, os quais foram nela incluídos com a notação "NT", podendo-se concluir que esta decorre, sim, da imunidade prevista pelo art. 155, § 3º, da Constituição vigente, e que foi conferida porque o legislador entendeu que os óleos lubrificantes neles classificados enquadram-se no conceito de derivados de petróleo adotado pela Constituição Federal. Vale ressaltar

que, ao contrário, quando não atendessem àquela definição, foram incluídos como produtos tributados, com alíquota zero ou positiva.

À vista da classificação prevista na TIPI/2007, tem-se que tanto o óleo lubrificante mineral básico, produzido pelas refinarias de petróleo, como os óleos lubrificantes acabados, formulados a partir dos óleos minerais básicos classificam-se na posição 2710.

Também não se pode dizer que o fato de a indústria de óleos lubrificantes acabados não efetuar operações de refino significa que os óleos formulados a partir dos óleos lubrificantes básicos obtidos do refino do petróleo estejam, automaticamente, excluídos do conceito de derivados de petróleo. Ao contrário, como visto, continuam tendo o mesmo tratamento na TIPI os óleos lubrificantes acabados que, por terem como constituinte principal os óleos minerais básicos empregados em sua formulação (mais de 70% em peso), mantêm as características essenciais daqueles (dos óleos básicos) e, portanto, permanecem classificados sob os códigos 2710.1931 ou 2710.1932.

Observa-se que, adotado o entendimento da fiscalização de que os lubrificantes produzidos pela autuada não são derivados de petróleo em virtude do estabelecimento não executar operações de refino, teríamos, como consequência, produtos distintos classificados em um mesmo código da TIPI com notação NT, sendo que, para alguns produtos (óleos minerais básicos) a notação NT decorreria da imunidade conferida pelo § 3º do art. 155 da CF, e, para outros (óleos minerais acabados), decorreria de motivos outros que não a imunidade, o que denota, no mínimo, incompatibilidade com a lógica da tributação consolidada pela TIPI, antes referida.

Ressalta-se que para desconsiderar os produtos como derivados de petróleo o autuante partiu da premissa que os óleos lubrificantes produzidos pela empresa foram obtidos em etapas posteriores da cadeia produtiva, a partir da adição, aos óleos minerais básicos, de aditivos químicos e sua posterior embalagem (fl. 12400). Assim, tal premissa apenas reforça o entendimento de que, de um modo geral, o processo de industrialização levado a efeito pela impugnante não altera a essência dos óleos lubrificantes básicos a partir dos quais são formulados, resumindo-se a acrescentar aditivos, tanto que a fiscalização não contestou a classificação fiscal adotada pela interessada, que se refere a derivados de petróleo.

Dessa forma, conclui-se que os citados produtos enquadram-se no conceito de derivado de petróleo de que trata o §3º, do art. 18, do RIPI/2002 e na descrição da posição 2710 da TIPI/2007 e, por esta razão, são alcançados pela imunidade

conferida pelo art. 155, § 3º, da Constituição Federal, apresentando, em decorrência disso, a notação NT.

Não restam dúvidas que os óleos lubrificantes acabados se enquadram na imunidade do art.155, §3º, pelo que se passa às questões seguintes.

2.2. Da aplicabilidade do ADI SRF nº 05/2006

Parece-me que a questão principal nesse processo é a possibilidade do Fisco aplicar o disposto no ADI SRF nº 05/2006, citado abaixo:

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

Naturalmente, como se trata de um ato interpretativo, há que se verificar de plano os dispositivos que pretende interpretar, nomeadamente o art.11 da lei nº 9.779/99 e o art.4º da IN SRF nº 33/99, *verbis*:

Lei 9779/99

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.

IN SRF 33/99

Do direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI – Art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999

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.

Tal dispositivo fundamentou a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/ DISIT nº. 248, de 17/10/2000, que, em favor da Recorrente, entendeu pela viabilidade do aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos tributados, com base no art. 11 da Lei nº. 9.779/99, ainda que a saída dos produtos fosse imune, permitindo a sua compensação ou ressarcimento.

E no exato sentido atribuído ao dispositivo pela Instrução Normativa que foi reproduzido o dispositivo no RIPI/2002, vigente à época dos fatos geradores, que preceituava em seu art.195, §2º 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).

Por força do art.212 do Código Tributário Nacional, cabe ao Poder Executivo consolidar a legislação sobre determinado tributo e veiculá-la na forma de uma regulamento próprio, como o fez nesse caso do IPI, para que sirva de orientação exclusiva para o contribuinte na assunção de suas atividades econômicas.

Isso se dá pelo fato da realização de uma consolidação implicar na revogação formal das leis incorporadas à essa consolidação, nos termos do art.13, §1º da Lei Complementar 95/98, com alteração promovida pela Lei complementar nº107/01:

Art. 13. As leis federais serão reunidas em codificações e consolidações, integradas por volumes contendo matérias conexas ou afins, constituindo em seu todo a Consolidação da Legislação Federal. (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

§ 1º A consolidação consistirá na integração de todas as leis pertinentes a determinada matéria num único diploma legal, revogando-se formalmente as leis incorporadas à consolidação, sem modificação do alcance nem interrupção da força normativa dos dispositivos consolidados.

O dispositivo é de matemática clareza, conquanto a expressão revogação formal precise de certa explanação. O que acontece, nesses casos, é a substituição do texto legal que fundamenta determinada norma do ordenamento jurídico - nesse caso, com a

substituição do art.11 da lei 9.779/99 pelo art. 195, §2º do RIPI/2002, ambas dispondendo sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos de IPI.

Em vista disso, ao pretender dispor sobre a aplicação "*do art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, combinado com o art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999*", o ADC SRF Nº5/2006 está dispondendo, em rigor, sobre o RIPI/2002, nos termos da Lei Complementar 95/98.

É preciso que o comando do art.13, §1º da LC 95/98 reste bem compreendido: ao pugnar o reconhecimento do direito à utilização dos créditos, a Recorrente não está a pretender uma interpretação extensiva do art.11 da lei 9.799/99, mas sim uma *interpretação literal* do RIPI/2002 que, por força da lei complementar mencionada é a fonte formal reconhecida pelo ordenamento para a matéria.

Cotejando os dispositivos do ADI e do RIPI, verifica-se que enquanto este autoriza *expressamente* a tomada de créditos de insumos aplicados na produção de produtos imunes, aquela veda expressamente, configurando um *conflito normativo meramente aparente*.

A aparência de conflito decorre da simples solução que o mesmo comporta com a aplicação do *critério hierárquico*, haja vista que enquanto o RIPI tem força de lei ordinária, conforme os dispositivos supracitados, o ADI tem *natureza infralegal*, consistindo em ato administrativo de caráter normativo, nos termos do art.230, III da Portaria MF nº30/2005.

Poder-se-ia também discutir a natureza interpretativa do ADI nº5/2006, todavia, diferentemente do que a interpretação autêntica poderia operar, atuando de forma inaugural no sistema jurídico, as disposições interpretativas exaradas do Executivo somente tem força nos estritos limites semânticos da lei (o texto normativo que o valha) que pretenda interpretar.

Como já nos manifestamos no Processo 10925.003204/2008-90, acerca dos atos normativos de natureza interpretativa há que se observar algumas coisas, frisando que na ocasião tratávamos de LEIS interpretativas:

Em primeiro lugar, acerca do conteúdo do ato, pode-se aduzir que ele assumirá (segundo a tipologia de Guastini) forma declarativa, decisória ou criativa - o que nos parece poder ser reduzido a três possibilidades (GUASTINI, Ricardo. Interpretare e Argomentare. Milano: Giuffrè, 2011, p.84):

i) Em primeiro lugar, pode ser o caso de existir uma moldura (para usar o léxico kelseniano) de múltiplos sentidos interpretativos possíveis para determinado texto de lei, sejam eles gramaticais, jurisprudenciais ou de qualquer outra fonte, cabendo ao legislador escolher um dentre eles.

ii) Em segundo lugar, pode suceder que exista a moldura citada acima, mas que o legislador escolha um significado além desse marco preexistente.

iii) Em terceiro lugar, pode ser o caso de que não haja, em absoluto, uma multiplicidade de interpretações divergentes, mas uma interpretação determinada e consolidada (jurisprudencialmente, por exemplo), e que o legislador imponha significado distinto do usualmente aceito.

Como precisamente colocado por Gustavo Zagrebelsky², apenas no primeiro caso estaremos diante de uma lei interpretativa que constitua genuína interpretação, isto é, que atue de forma decisória, sem inovar no conteúdo do Direito vigente. Nos demais casos, o que há é inovação, criação de norma nova, não suportada semanticamente pela lei interpretada. (ZAGREBELSKY, Gustavo. Il sistema delle fonti del diritto. Torino: UTET, 1984. P.91.)

No caso de atos administrativos de caráter interpretativo, além da restrição semântica há um segundo constrangimento, estritamente relacionado à sua força normativa, qual seja, o fato de ser destinado apenas aos agentes administrativos vinculados ao prolator da ordem.

Prova material da discrepância entre o conteúdo do RIPI/2002 e do ADI mencionado é que o RIPI/2010 alterou a redação do dispositivo para adequá-lo à interpretação pretendida pela Fazenda Pública, em seu art.256, §2º:

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

§2ºO 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

Como se vê, o que há é uma clara retração da amplitude do direito à utilização de créditos de IPI após 2010, mas que não estava presente à época da vigência do RIPI 2002, salvo pela malfadada tentativa de "interpretar" o dispositivo de forma absolutamente contrária à sua literalidade.

Entender desta forma representaria uma radical subversão da ordem jurídica, pois um ato infralegal, como o ADI nº. 05/2006, jamais poderá se sobrepor a uma disposição expressa de uma norma hierarquicamente superior. Mais do que isso, o ADI nº. 5/06, poderia escolher uma das interpretações possíveis dentre aquelas oferecidas pelas normas hierarquicamente superiores, mas não inovar no ordenamento jurídico, *criando uma distinção artificiosa entre saídas imunes destinadas à exportação e saídas imunes voltadas para o mercado interno.*

Sobre a distinção pretendida pelo administrador-intérprete, sempre válida a lição milenar: *Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus* - onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir, é dizer, deve-se cumprir a norma tal qual é, sem pretender acrescentar condições novas, nem tampouco dispensar qualquer das expressas (Cf. FALCONE, Giuseppe. *Regulae juris: esposizione sistematica in confronto al Codice Civile italiano*. 2. ed..

Palermo: Alberto Reber, 1906. P.50; No mesmo sentido, MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 18ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. P.246-247).

Desse modo, resta claro que o administrador andou mal ao proferir o ADI nº05/06, distinguindo indevidamente onde o RIPI/02 não diferenciou, sendo portanto francamente inválido nesse ponto.

Pelo texto literal do RIPI/2002, tem direito à utilização dos crédito de insumos aquele que utilizá-los para a produção de produtos imunes.

2.3. Da (não) aplicação da Súmula CARF nº20

No Acórdão da DRJ, a 3ª Turma reconhece que o produto da Recorrente é imune, na maneira como dispõe o §3º do art. 155 da Constituição Federal. Afirma, ainda, que os produtos são enquadrados como NT, pela impossibilidade de denominar os produtos de outra forma.

Em respeito ao princípio da legalidade tributária, o IPI está previsto na Lei nº. 4.502/1964 que, em seu art. 1º, previu a incidência do imposto sobre os produtos industrializados descritos na TIPI.

Contudo, é importante destacar que a TIPI adota a classificação NT para três situações distintas: *imunidades, isenções e não incidências em sentido estrito.*

Delimitado o campo da competência tributária, tem o legislador ampla liberdade para definir, abstratamente, a hipótese tributária. Fazendo-o, delimita o campo de incidência do tributo e, por exclusão - por força do princípio da legalidade do art.150, I da CF -, determina o campo da *não incidência em sentido estrito* (Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.242-243).

Especificamente em relação ao IPI, corrobora essa distinção a abalizada doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro:

“Embora os produtos que estão fora do campo de incidência do IPI por não sofrerem processo de industrialização (não incidência em sentido estrito) sejam corretamente classificados pela Tabela do IPI como não tributados (NT), não sendo suscetíveis, como vimos, ao regime de creditamento, é forçoso reconhecer que a adoção da referida sigla pela tabela não adota o critério técnico-jurídico adequado, uma vez que elenca como NT produtos que sofreram processo de industrialização, sendo sua intributabilidade derivada de imunidade ou isenção, e não de não incidência em sentido estrito. Entre tantos outros é o caso, por exemplo, do gesso (código 2520.20.90 na TIPI), material obtido por meio do processo de industrialização a partir da transformação da gipsita (código 2520.10.1). Na TIPI consta como NT, mas trata-se de verdadeira não incidência determinada pelo legislador (isenção). O mesmo fenômeno é encontrado em operações imunes, como os combustíveis e derivados de petróleo, imunizados pelo art. 155, parágrafo 3º, CF, mas que constam na tabela como sendo NT, como é o caso da gasolina (código 2710.11.59). Evidentemente, se os itens classificados como NT na TIPI não derivam de não incidência em sentido estrito, mas de imunidade ou isenção, o direito de crédito deve ser reconhecido nos termos do art. 11 da Lei nº.

9.779/99". (Ribeiro, Ricardo Lodi. "Não Cumulatividade do IPI, Insumos Imunes, Isentos e Não Tributados e o Novo RIPI", In.: Revista *Dialética de Direito Tributário* n.º. 183, 2010, p. 116.)

Tal distinção não assume foro somente doutrinário, mas gozando de respaldo jurisprudencial do próprio Supremo Tribunal Federal, que no julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança de nº 13.947/SP tratou disso. A ementa do julgado é a seguinte:

Isenção e não- incidência de impostos. A revogação do favor legal restaura para o Fisco a faculdade de exigir tributo preexistente, não se deparando assim a hipótese do art. 141 § 34 da Constituição. - Desprovemento do apêlo extremo.(RMS 13947, Relator(a): Min. PRADO KELLY, Terceira Turma, julgado em 17/05/1966, DJ 16-11-1966)

No acórdão, julgado por unanimidade, o Ministro traz o seguinte exemplo de caso típico de não incidência: "o caso de não incidência do imposto de consumo sobre máquinas de costura, pois, adotando o legislador federal a técnica da enumeração nominal das máquinas sujeitas à tributação, deixou de mencionar a máquina de costura, ao passo que arrolou a máquina de cortar papel, concluindo-se, daí, que as máquinas de costura escapam à incidência do imposto do consumo" (Cf. SCHOUERI. Ob.Cit. P.244)

Tal distinção é relevante quando se analisa a incidência ou não da Súmula CARF nº20 ("*Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.*") no caso em tela.

É preciso, para definir a aplicabilidade ou não da mesma, a análise dos seus *fundamentos determinantes*, consubstanciados nos acórdãos paradigmas de sua elaboração, procedimento este imposto pelo art.489, §1º, V do Código de Processo Civil (Lei 13.105/2016), que se aplica ao procedimento administrativo, *verbis*:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 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;

No caso da súmula em comento, os acórdãos em questão são os seguintes, conforme pesquisa no sítio virtual do CARF: Acórdão nº 202-15266, de 05/11/2003; Acórdão

nº 202-15366, de 03/12/2003; Acórdão nº 202-15455, de 17/02/2004; Acórdão nº 202-16141, de 28/01/2005; Acórdão nº 204-00488, de 11/08/2005.

1) Acórdão nº 202-15266, de 05/11/2003

O primeiro acórdão indicado sequer trata do tema do IPI, tampouco da notação NT, versando sobre a exigência de PIC, conforme se depreende de sua ementa:

NORMAS PROCESSUAIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRAZO DECADENCIAL. O termo inicial de contagem da decadência/pres-crição para solicitação de restituição/compensação de valores pagos a maior não coincide com o dos pagamentos realizados, mas com o da resolução do Senado da República que suspendeu do ordenamento jurídico a lei declarada inconstitucional. Pedido acolhido para afastar a decadência. COMPENSAÇÃO. Os indébitos, oriundos de recolhimentos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, deverão ser calculados considerando que a base de cálculo do PIS, até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. A atualização monetária, até 31/12/95, dos valores recolhidos indevidamente, deve ser efetuada com base nos índices constantes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27/06/97, devendo incidir a Taxa SELIC a partir de 01/01/96, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95. Recurso provido em parte.

2) Acórdão nº 202-15366, de 03/12/2003 e Acórdão nº 202-15455, de 17/02/2004

Quanto ao segundo e terceiro acórdão, a ementa é basicamente a mesma, pelo que reproduzo a do primeiro deles:

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

De pronto, verifica-se que não há opção de *download* do acórdão no sítio virtual do CARF, o que nos obriga a especular de que insumo se trata. Felizmente, o contribuinte de ambos os processos é denominado "INDUSTRIA DE CAL SN LTDA", provavelmente versando a discussão sobre o mesmo produto: *concreto usinado*.

Nesse caso, *trata-se de produto sujeito à não incidência em sentido estrito, e não à imunidade tributária*.

3) Acórdão nº 202-16141, de 28/01/2005

O presente acórdão, por sua vez, versa sobre a tomada de créditos de insumos utilizados na produção de *águas minerais, gaseificadas ou não*, que estão, conforme reconhecido na própria decisão do eminente Conselheiro Jorge Freire, fora do campo de incidência do IPI, caracterizando *não incidência em sentido estrito* e sujeita à notação NT na TIPI.

4) Acórdão nº 204-00488, de 11/08/2005

Por fim, o último acórdão versa sobre os insumos utilizados na produção de *manga e uva frescas*, que estão fora do campo de incidência do IPI, recebendo a notação NT por se tratar de *não incidência em sentido estrito*.

Essa minuciosa análise dos acórdãos paradigmas que embasaram a súmula CARF nº20 bastam para demonstrar que ela **não** pode ser aplicada em casos outros que não sejam de não incidência em sentido estrito, sob pena de considerar-se não fundamentada a decisão proferida com base nela, com fulcro no art.489, §1º, V do Novo CPC.

Dessa forma, não cabe a aplicação da súmula mencionada ao caso em tela.

3. Conclusão

Por todo o exposto, dou provimento à preliminar de decadência e, no mérito, dou provimento integral ao Recurso Voluntário, para o reconhecimento dos créditos decorrentes de insumos utilizados na produção de produtos imunes.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator

Voto Vencedor

Com a devida vênia dirirjo do ilustre relator.

Primeiramente, como bem pontuado na r. decisão, a autuada não se insurgiu contra as glosas dos créditos extemporâneos, pelo que incontestemente tal glosa.

DECADÊNCIA

Quanto à decadência ao direito da Fazenda constituir o crédito tributário, embora não alegada em sede de impugnação, entendeu o nobre relator, tratando-se de matéria de ordem pública, de enfrentá-la, inclusive modificando seu posicionamento em relação a outros arestos em que se julgou matéria análoga, acerca da decadência envolvendo a contra gráfica do IPI. Dirirjo.

De forma alguma o saldo credor da contra gráfica pode ser equiparado a pagamento, mesmo com todo o esforço possível, quando houve glosa de créditos ilegítimos, o que, em consequência, tornou o saldo devedor, como *in casu*.

Pois tratando-se de créditos ilegítimos, como a seguir se articula, a presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III do RIPI/2002 não pode

operar, uma vez esse dispositivo regulamentar se refere expressamente a créditos admitidos pelo regulamento, in verbis:

"(...) Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

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

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Portanto, com a extração dos créditos ilegítimos da escrita do contribuinte os saldos credores passaram a ser devedores, em relação aos quais não houve recolhimento prévio ao início do procedimento de ofício. Por tal razão, a regra de contagem do prazo de decadência para o caso concreto é a prevista no art. 173, I do CTN. Assim, tendo a recorrente tendo sido cientificada do lançamento em 31/01/2014 (fl. 12418) e referindo o período de apuração mais antigo janeiro 2019, não há que se falar em decadência, uma vez que o termo *ad quem* foi 01/01/2010 e o termo *a quo* seria 31/12/2014.

Dessarte, afasta-se a pugnada, em sede recursal, decadência.

MÉRITO

A questão de fundo cinge-se à análise se é possível o creditamento de insumos que foram utilizados em produtos como notação NT na TIPI, objeto da glosa, com consequente refazimento da escrita fiscal e, na hipótese vertente, tendo sido constatado saldo devedor, com a exigência do IPI então devido.

Tenho máxime convicção que não pode haver tal creditamento porque os produtos com notação NT da TIPI estão fora do campo de incidência do IPI, seja por serem imunes, seja por outra causa que o legislador assim entenda.

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. O Fisco utilizou de rateio em função do contribuinte não disponibilizar o Livro Registro de Controle de Estoque.

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.

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. E nela que fundo a conclusão deste voto. Com a devida vênia, a leitura que o relator faz da Súmula e seus precedentes é um exercício de sofisma.

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 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. Essa leitura, com a devida vênia, é velha é quer fazer renascer tese moribunda.

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 em relação ao que a doutrina veio a 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, 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. 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*, não 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, disse 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 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 desarrazadamente com débitos indiscutíveis, pois certos e líquidos. Não se olvide que o procedimento fiscalizatório teve por escopo inicial a verificação da legitimidade de pedidos de ressarcimento de saldo credor de IPI, relativos ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2009, objeto de Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

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, 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