



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720715/2011-51
Recurso Embargos
Acórdão nº 3302-007.791 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2019
Embargante IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NO ACÓRDÃO. COMPROVAÇÃO. ACOLHIMENTO. SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Restando comprovada a omissão no acórdão, na forma suscitada pela embargante, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração para suprir a omissão apontada, sem qualquer efeito modificativo a decisão recorrida.

AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS NÃO-TRIBUTADOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 20.

O legislador ordinário, conforme as diretrizes dadas pela Constituição Federal e pelo CTN, criou o sistema de créditos de IPI que, regra geral, confere ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores para ser compensado com o que for devido nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte no mesmo período de apuração.

Com a entrada em vigor da Lei nº 9.779/99 somente foi admitida a possibilidade de aproveitamento de créditos do IPI decorrente da aquisição de insumos aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, mas não de produtos com notação "NT" na TIPI (imunes ou não industrializados).

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".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração para sanar a omissão quanto à aplicação do enunciado de Súmula CARF nº 20, sem, contudo, imprimir-lhes efeitos infringentes, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Trata o presente de Embargos de Declaração (fls.9163/9170) opostos por Ipiranga Produtos de Petróleo S.A. e Chevron Brasil Lubrificantes Ltda., no acórdão n.º 3302005.821, de 24 de setembro de 2018 (fls.9110/9142), proferido por esta Turma, de relatoria do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, em que se deu parcial provimento aos recursos para excluir tão somente o lançamento da multa isolada nos períodos de fevereiro/2006 e de abril a dezembro/2006, a que se refere o Demonstrativo de Multa Imposto sobre Produtos Industrializados Não Lançado com Cobertura de Crédito, constante do Auto de Infração.

O acórdão embargado restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Ano-calendário: 2006

TRANSFERÊNCIA DE ATIVOS E PASSIVOS MEDIANTE INTEGRALIZAÇÃO DE QUOTAS. CISÃO PARCIAL.

A integralização de quotas em empresa pré-existente, mediante a versão de parcela do patrimônio, incluindo ativos e passivos, caracteriza a operação de cisão de que trata o artigo 229 e seu parágrafo terceiro da Lei n.º 6.404, de 1976.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62º DO ANEXO II DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário rege-se pelo artigo 173, inciso I do CTN, quando inexistem pagamentos antecipados, conforme julgamento proferido pelo STJ, no REsp 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543C do CPC, cuja decisão definitiva deve ser reproduzida no âmbito do CARF.

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUTOS MISTURADOS/COMPOSTOS. POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO EM MAIS DE UMA POSIÇÃO. APLICAÇÃO DA REGRA GERAL 3. LAUDO PERICIAL NÃO REALIZADO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO.

Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2" b" ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma da Regra 3. Não sendo possível definir a posição mais específica, nem a matéria que confira a essencialidade do produto, deve a classificação seguir a Regra 3 "c", ou seja, a mercadoria deve ser classificada na última posição dentre as suscetíveis de validamente serem consideradas.

CRÉDITOS DE IPI UTILIZADOS EM PRODUTOS NT. SÚMULA CARF N.º 20.

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT. (grifou-se)

Segundo a embargante, houve omissão porque o Acórdão negou o direito ao crédito de IPI sobre produto NT, ainda que imune, sem levar em consideração a alegação contida no recurso voluntário, no sentido de que a IN SRF n.º 33/99 e o art. 195, § 2º, do RIPI/2002 autorizam expressamente o direito ao crédito no caso de fabricação de produtos imunes.

Defende que existira obscuridade no Acórdão, uma vez que aplicou a Súmula CARF n.º 20, de forma mecânica sem demonstrar que a situação fática do caso concreto era semelhante à dos precedentes que originaram a Súmula. Os precedentes que originaram a Súmula, embora versassem sobre produtos NT, não versaram sobre produtos imunes.

O Recurso foi admitido pelo Presidente de Turma Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, no seguinte sentido:

A leitura dos embargos de declaração e do Acórdão recorrido revela que estão presentes os dois vícios indicados pela embargante.

Com efeito, nas fls. 8778/8788 do recurso voluntário existe vasta argumentação no sentido de que o contribuinte possui direito ao crédito utilizado na fabricação de produtos imunes, inclusive com base nas determinações expressas da IN n.º 33/99 e do art. 195, § 2º do Regulamento do IPI, mas no voto condutor o colegiado negou esse direito fiando-se apenas no texto do art. 11 da Lei n.º 9.779/99 porque ele não contém a expressão "produtos imunes."

O mesmo se diga em relação à Súmula CARF n.º 20, que foi aplicada ao caso concreto desacompanhada de argumentação na qual se demonstrasse a pertinência entre as situações fáticas que culminaram no estabelecimento do enunciado da Súmula e a situação fática versada neste processo.

Com essas considerações, e para os fins do § 7º do art. 65 do RI-CARF, com a redação que lhe foi dada pela Portaria MF n.º 39, de 12 de fevereiro de 2016, acolho os embargos interpostos, para que a obscuridade apontada seja iluminada.

Como o relator não mais compõe o colegiado 3302, inclui-se o presente processo em lote a ser sorteado no âmbito desta TO.

O Despacho de folhas 1.506/1507 do e-processo atende aos requisitos de tempestividade, representatividade e admissibilidade, previstos no art. 65, caput e §§ 1º, inciso V, e 7º, do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9/6/2015, para ser recebido como Embargos de Declaração.

A matéria tratada nestes cadernos processuais administrativos diz respeito à possibilidade de tomada de créditos vinculados aos derivados de petróleo ao abrigo da imunidade constitucional de que trata o artigo 155, §3º da Constituição Federal, sendo que os produtos em questão estão classificados com notação NT da TIPI.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 8198/8253, concluiu que os óleos minerais são obtidos da separação de componentes do petróleo, sendo uma mistura de vários compostos, estando os mesmos normalmente enquadrados na posição 27.10, que, em regra, não prevê sua tributação (N/T).

Constam do termo de verificação fiscal, em síntese, as seguintes informações:

Créditos Básicos de IPI:

Constatou-se, da análise das planilhas apresentadas, conjugadas com os Per/Dcomp e o livro de apuração de IPI de todo o ano-calendário de 2006, que o fiscalizado aproveitou créditos de IPI relativos a aquisições para comercialização e relativos a aquisições de insumos utilizados em produtos classificados na TIPI como tributado e não tributado NT;

Os produtos classificados na TIPI como NT não estão incluídos no campo de incidência do IPI logo, quem os fabrica, mesmo sob uma das operações de industrialização: transformação, beneficiamento, montagem e acondicionamento ou reacondicionamento, não é considerado estabelecimento industrial relativamente a estes produtos, para efeito de IPI, haja vista o disposto no art. 8º do RIPI/2002, o qual determina que o estabelecimento industrial é aquele que industrializa produtos sujeitos à incidência do IPI, ou seja, é aquele estabelecimento que executa quaisquer das operações definidas na legislação do imposto como "de industrialização", das quais, cumulativamente, resultem em produtos "tributados", ainda que de alíquota zero ou isento;

Ao contrário, aquele que elabora produtos classificados na TIPI como não-tributado (NT), bem como quem realiza operação excluída do conceito de industrialização, não é estabelecimento industrial para fins de IPI e, conseqüentemente, não é contribuinte do IPI;

O aproveitamento de créditos do IPI está intimamente ligado ao fato de o interessado sujeitar-se às normas do imposto, o que não é o caso de estabelecimento que industrializa produtos com a notação NT na TIPI;

Portanto, por ser vedado ao fiscalizado apropriar-se de qualquer crédito decorrente da aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos que tenham a anotação NT na TIPI, uma vez que essa operação, à luz da legislação tributária, não se caracteriza como industrialização, os correspondentes créditos registrados no Livro de Apuração de IPI serão devidamente glosados, a exceção daqueles considerados imunes;

Da análise das notas fiscais de saída por item saído, constantes dos arquivos denominados "Saídas - Mês X 2006" (anexos às respostas aos TI n.º 04, 09 e 10), para cada mês, em anexo, constatou-se a existência de algumas operações em que os adquirentes estavam localizados no exterior, fato este reforçado pelo fato de nas notas fiscais correspondentes constar, a título de CFOP, o grupo 7 que compreende precisamente as prestações realizadas com o exterior;

Conclui que o fiscalizado promoveu algumas operações de exportações de produtos, cabendo, nestes casos, a classificação de imunes, entretanto para os demais casos em que os produtos saídos de seu estabelecimento têm notação NT, é incabível classificá-los como imunes, devendo-se, pois, segregar estas operações, como será visto adiante;

A Solução de Consulta n.º 48, da SRRF 8ª RF, é específica para os insumos empregados na impressão de livros, jornais e periódicos, enquanto as demais soluções de consulta são genéricas, atendendo o disposto na lei, não se aplicando aos produtos saídos do contribuinte com classificação NT;

Considera-se derivados de petróleo, nos termos do disposto no art. 18, §3º, do RIPI/2002, aquelas substâncias que decorrem do refino; vale dizer, que decorrem da operação física ou química diretamente realizada sobre o petróleo para a sua decomposição. Em outras palavras, a ideia de "derivado" está subordinada a uma relação de imediatidade da industrialização do petróleo, não cabendo esta classificação para elaboração de óleos lubrificantes, mesmo que tenham origem no petróleo;

Os óleos lubrificantes produzidos pelo fiscalizado foram obtidos em etapas posteriores da cadeia produtiva a partir da adição, ao óleo lubrificante base, de aditivos químicos e sua posterior embalagem, não se enquadrando, então, como derivado de petróleo;

Os produtos saídos do estabelecimento do fiscalizado com notação NT, a exceção daqueles efetivamente exportados, não são considerados imunes de forma objetiva, tendo esta notação apenas pelo fato de o legislador considerar que estes produtos não devem estar abrangidos no conceito de industrialização ou que não devem ser tributados, caracterizando, pois, a situação de que o estabelecimento industrial destes produtos não pode ser considerado como contribuinte de IPI, nos termos do art. 8º do RIPI/2002;

Não disponibilizada a discriminação dos insumos aplicados em produtos tributados, não-tributados (NT) e exportados, que possibilitaria determinar o percentual do crédito que deve ser mantido proporcionalmente à quantidade consumida no período para cada

tipo de produto, admite-se como uma metodologia aplicável ao caso concreto, conforme prática reiterada da administração tributária, nos termos do art. 96 e inciso III, do art. 100 do CTN, aquela que calcula a proporcionalidade entre o total da base de cálculo (valor contábil) dos produtos saídos no período e aquela (valor contábil) sujeita a tributação pelo IPI, acrescida daquelas submetidas à exportação, com notação NT;

Somando-se a isso, consta do voto embargado o seguinte acerto:

A segunda matéria diz respeito à possibilidade de tomada de créditos vinculados aos derivados de petróleo ao abrigo da imunidade constitucional de que trata o artigo 155, §3º da Constituição Federal. Os produtos em questão estão classificados com notação NT da TIPI.

Assim, nos termos do parágrafo único do artigo 2º dos Decretos n.º 2.637/1998 (RIPI/98) e n.º 4.544/2002 (RIPI/2002) ¹, os produtos com notação "NT" estão fora do campo de incidência do IPI, ainda que, sujeitos aos processos de industrialização descritos no artigo 4º dos referidos decretos.

Por outro lado, o artigo 3º da Lei n.º 4.502/64, matriz legal do artigo 8º² dos decretos, dispõe que estabelecimento industrial é aquele que industrializa produtos sujeitos ao imposto, o que afasta da definição o estabelecimento recorrente, em relação a estes produtos.

De fato, o crédito básico decorrente de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem somente é possível aos estabelecimentos industriais ou equiparados, conforme preconizam os artigos 164 e 190 do Decreto n.º 4.544/2002, correspondentes aos artigos 147 e 171 do Decreto n.º 2.637/98:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

[...]

Art. 190. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

¹ Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI (Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei n.º 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei n.º 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13).

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI (Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-lei n.º 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei n.º 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º).

² Lei n.º 4.502/64

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao impôsto.
Decreto n.º 2.637/98 e n.º 4.544/2002

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3º).

I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

II - no caso de entrada simbólica de produtos, no recebimento da respectiva nota fiscal, ressalvado o disposto no § 2º;

III - nos casos de produtos adquiridos para utilização ou consumo próprio ou para comércio, e eventualmente destinados a emprego como MP, PI ou ME, na industrialização de produtos para os quais o crédito seja assegurado, na data da sua redestinação; e

IV - nos casos de produtos importados adquiridos para utilização ou consumo próprio, dentro do estabelecimento importador, eventualmente destinado a revenda ou saída a qualquer outro título, no momento da efetiva saída do estabelecimento.

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

Deflui-se que a recorrente, para estes produtos, não se sujeita à incidência do IPI, e, portanto, não apura créditos vinculados à fabricação de produtos NT, ainda que imunes ao artigo 155, §3º da Constituição Federal e, conseqüentemente, não se enquadra na faculdade do artigo 11 da Lei nº 9.779/1999:

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.

Impende esclarecer que esta matéria está pacificada no âmbito do CARF, a teor da Súmula CARF nº 20, de observância obrigatória pelos membros deste conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, cujo enunciado transcreve-se:

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT. **(grifou-se)**

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

Os embargos atendem os pressupostos de admissibilidade, porquanto empunha o argumento de omissão e obscuridade da decisão embargada, portanto deles conheço.

Em que pese ter a Embargante segmentado em dois pontos a estrutura dos embargos, faço deles uma única leitura, cujo foco é demonstrar o equívoco da decisão recorrida de não reconhecer o direito ao crédito de IPI sobre produtos utilizados na fabricação de produtos imunes.

Pois bem, a questão acerca da possibilidade ou impossibilidade de direito a crédito de IPI na aquisição de insumos destinados à industrialização de produtos imunes tem sido

enfrentada nos últimos anos pelo CARF. Nos diversos julgamentos, a posição que tem prevalecido é aquela que entende que a aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários destinados à industrialização de produtos imunes, não gera direito a crédito de IPI, salvo no caso de imunidade decorrente de exportação.

Defende a embargante que o acórdão foi omissivo, pois negou o direito ao crédito de IPI sobre produto NT, ainda que imune, sem levar em consideração a alegação contida no recurso voluntário, no sentido de que a IN SRF n.º 33/99 e o art. 195, § 2º, do RIPI/2002 autorizam expressamente o direito ao crédito no caso de fabricação de produtos imunes.

Aduz a embargante que o voto condutor faz uma interpretação totalmente enviesada das normas vigentes à época, alegando que o art. 11 da Lei n.º 9.779/99 não faria referência ao produto industrializado imune, porém sem se manifestar acerca da norma constante do art. 4º da IN n.º 33/99, que expressamente autorizava os contribuintes a manterem e aproveitarem os créditos de IPI inclusive nas hipóteses de fabricação de produtos imunes.

E, nesse sentido, cabível verificar o teor do artigo 11 da Lei n.º 9.779/1999:

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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.** (grifou-se)

Da leitura do dispositivo legal supracitado, verifica-se que expressamente assume a possibilidade de crédito em relação a insumos aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero (silenciando em relação aos imunes e não tributados). E veja-se também que a fruição fica condicionada à observância das normas expedidas pela RFB.

A RFB expediu, em relação ao tema, a Instrução Normativa n.º 33/1999, que, em seu artigo 4º, já não silenciou em relação a produtos imunes:

Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei n.º 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. (grifou-se)

Mas a própria RFB, no Ato Declaratório Interpretativo n.º 6/2008, esclareceu que:

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

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

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

II – **amparados por imunidade**;

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

A menção feita pela decisão embargada de que os produtos em questão *não se sujeita à incidência do IPI, e, portanto, não apura créditos vinculados à fabricação de produtos NT, ainda que imunes ao artigo 155, §3º da Constituição Federal e, conseqüentemente, não se enquadra na faculdade do artigo 11 da Lei n.º 9.779/1999*, não merece mácula de erro material, posto que ao visualizar à possibilidade de tomada de créditos vinculados aos derivados de petróleo ao abrigo da imunidade constitucional, a decisão de piso teceu todo o seu argumento quanto à ausência do direito ao ressarcimento referenciado por esta moldura tributária, suplantando e soterrando de forma tácita o argumento alternativo da recorrente de que a IN SRF n.º 33/99 e o art. 195, § 2º, do RIPI/2002 autorizam o direito ao crédito no caso de fabricação de produtos imunes. Do que, não se pode, razoavelmente, dizer que a matéria não foi acatada.

Adito a isso, a constatação desse quadro de inexistência de relação jurídica tributária relativamente ao IPI, pelo relator, decorreu senão de um processo de valoração, à luz da inteligência da norma constitucional e da legislação pertinente, no bojo do qual (processo intelectual), inapelavelmente, está contida de forma cabal, embora implícita, a valoração do juízo quanto a imunidade aplicável à então recorrente.

Da simples leitura do art. 11 da Lei n.º 9.779/1999, constata-se que aquele dispositivo assume a possibilidade de crédito de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na industrialização, inclusive de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, nada dispondo, contudo, com relação aos produtos imunes ou não-tributados.

Nesse caso, diferentemente do que entende a embargante, penso que a menção a produtos não-tributados e imunes foi meramente exemplificativa, tendo o legislador se mantido estrito e preciso no regramento trazido no art. 11 da Lei n.º 9.779/1999, com exceção apenas se as aquisições de insumos fossem efetivamente para um processo industrial de fabricação de produto imune, destinado à exportação.

Imunidade, isenção, alíquota zero, todos esses institutos representam conceitos autônomos, distintos entre si, com significados técnicos demarcados, efeitos e regimes próprios. Quando o legislador inclui, no escopo do direito ao crédito, a aquisição de insumos para a industrialização de produtos isentos e sujeitos à alíquota zero, a interpretação mais razoável que se apresenta é a de que ele está a assumir os institutos de isenção e alíquota zero em seus significados próprios, dentro da coerência, sistematicidade e, sobretudo, rigor desse campo normativo: se o legislador quisesse incluir outra situação, como aquela de imunidade, deveria ter expressamente feito isso, uma vez que imunidade, isenção e alíquota zero são institutos que não se confundem.

Há que se recordar que o legislador foi específico e explícito quando tratou do direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados Decreto-lei 491/1969, artigo 5º, e Lei 8.402/1992, artigo 1º, inciso II. Tendo tratado de forma específica e explícita do crédito na aquisição de insumos para industrialização de produtos com imunidade na exportação, para estender a possibilidade de creditamento de IPI para outras hipóteses de imunidade, o legislador deveria ter sido explícito na redação do art. 11 da Lei n.º 9.779/1999, incluindo, outras hipóteses de imunidade além daquela já consagrada na legislação do IPI.

Ainda, o Ato Declaratório Interpretativo n.º 6/2008, em seu art. 2º, veio esclarecer a extensão do direito ao crédito de IPI previsto no art. 11 da Lei n.º 9.779/1999, tendo assinalado

que aquele direito não se aplicaria às aquisições de insumos para a industrialização de produtos não-tributados ou amparados por imunidade, salvo, neste último caso, à imunidade por decorrência de exportação: tem-se, aqui, a simples reafirmação de uma sistemática de creditamento legalmente construída ao longo dos anos.

Tal sistemática legalmente traçada deve iluminar a leitura e interpretação de quaisquer atos normativos infra-legais, tais como instruções normativas. Em especial, no caso do art. 4º da IN SRF 33/99, invocado pela embargante, há que se interpretá-lo a partir do arcabouço normativo legalmente construído: a permissão para crédito de insumos na industrialização de produto imune, citada no referido artigo, deve ser restrita à hipótese de imunidade decorrente de exportação, a qual era legalmente prevista à época, vedando-se o creditamento em outras hipóteses de não-tributação, como estabelece a própria IN SRF 33/99, em seu art. 2º, §3º.

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).

Destaca-se que o Poder Judiciário também tem adotado interpretação não alargada do art. 11 da Lei nº 9.779/1999. Nesse sentido, vide, por exemplo, o julgamento do RE 475.551/PR, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja ementa, a seguir transcrita, delimita o creditamento apenas aos insumos vinculados às saídas com alíquota zero e isenção, vejamos:

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

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

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

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

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

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

Recurso extraordinário provido. (**grifou-se**)

Também o Superior Tribunal de Justiça, na decisão proferida no REsp n.º 1.015.855/SP, apresentou o mesmo entendimento:

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

1. A impetrante/recorrente, pessoa jurídica de direito privado, tem por objeto social a fabricação e comercialização de calçados e suas partes, peças e componentes, assim como de artigos de vestuário em geral e a prestação de serviços industriais nos dois ramos. Impetrou mandado de segurança com vistas ao aproveitamento (pedido de compensação com tributos de espécies distintas administrados pela Secretaria da Receita Federal, com atualização monetária e juros) do valor pago, a título de IPI, na aquisição de matérias-primas, insumos e materiais de embalagens utilizados na industrialização de produtos finais isentos, sujeitos à alíquota zero, não-tributados ou imunes.

2. O apelo não merece ser conhecido em relação à alegação de violação dos arts. 165, I, 168, I, 156, VII, e 150, §§ 1º e 2º, do CTN, pois não estão prequestionados, não tendo sido debatidos nem recebido juízo decisório pelo Tribunal a quo, situação que atrai a incidência da Súmula 282/STF.

3. O aresto recorrido entendeu que não se extrai da hipótese legal (art. 11 da Lei 9.779/99) o direito ao creditamento quando o produto final for imune ou não-tributado, mas apenas quando isento ou tributado à alíquota zero. Ao final, concluiu pelo não provimento da apelação da contribuinte.

4. O art. 11 da Lei 9.779/99 prevê duas hipóteses para o creditamento do IPI: quando o produto final for isento ou tributado à alíquota zero. Os casos de não-tributação e imunidade estão fora do alcance da norma, sendo vedada a sua interpretação extensiva.

5. O princípio da legalidade, insculpido no texto constitucional, exalta que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II). No campo tributário significa que nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem que o seja por lei (art. 150, I, CF/88 e 97 do CTN). É o princípio da legalidade estrita. Igual pensamento pode ser atribuído a benefício concedido ao contribuinte, como no presente caso. Não estando inscrito na regra beneficiadora que na saída dos produtos não-tributados ou imunes podem ser aproveitados os créditos de IPI recolhidos na etapa antecessora, não se reconhece o direito do contribuinte nesse aspecto, sob pena de ser atribuída eficácia extensiva ao comando legal.(...) (grifou-se)

Na esteira de tal entendimento, seguem, entre outros, o Acórdão n.º 3402006.085, julgado em 30/01/2019, Acórdão n.º 3201004.067, julgado em 25/07/2018, Acórdão n.º 3401003.806, julgado em 26/06/2017, o Acórdão n.º 9303005.255, julgado em 20/06/2017, cujas ementas seguem transcritas na parte que interessa à presente análise:

Acórdão n.º 3402006.08

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PRODUTOS COM NOTAÇÃO "NT". CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 20.

O legislador ordinário, conforme as diretrizes dadas pela Constituição Federal e pelo CTN, criou o sistema de créditos de IPI que, regra geral, confere ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores para ser compensado com o que for devido nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte no mesmo período de apuração.

Com a entrada em vigor da Lei n.º 9.779/99 somente foi admitida a possibilidade de aproveitamento do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de insumos aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados a alíquota zero, mas não de produtos com notação "NT" na TIPI (imunes ou não industrializados).

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

Acórdão n.º. 3201004.067

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS IMUNES. LIMITES AO CREDITAMENTO.

Com exceção das aquisições de insumos empregados em produtos industrializados destinados à exportação, os dispêndios com insumos de produtos imunes não geram créditos de IPI passíveis de ressarcimento ou compensação.

Acórdão n.º. 3401003.806

IPI. CRÉDITOS DE INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS COM SAÍDAS IMUNES EM RAZÃO DO ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA "D" da CONSTITUIÇÃO DE 1988. IMPROCEDÊNCIA.

A aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos cuja imunidade decorra do art. 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição Federal (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão) não gera crédito de IPI, em face de a previsão para manutenção de créditos prevista no artigo 11 da Lei no 9.779/99 alcançar apenas insumos utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero e imunes, caso a imunidade decorra de exportação.

Acórdão n.º. 9303005.255

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. INSUMOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES. LIVROS E LISTAS TELEFÔNICAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos beneficiados com a imunidade prevista para os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão não gera crédito de IPI.

O direito à manutenção de créditos por entrada de insumos tributados alcança apenas insumos utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero ou com imunidade decorrente de exportação.

Portanto, não merece reparo a decisão de origem de que aqui se trata, que reputo correta, balizou-se no art. 11 da Lei n.º 9.779/99, afastou, dessa forma, a alegação de obscuridade apontada pela embargante.

Ainda, defende a embargante que existira obscuridade no Acórdão, uma vez que aplicou a Súmula CARF n.º 20, de forma mecânica sem demonstrar que a situação fática do caso

concreto era semelhante à dos precedentes que originaram a Súmula. Os precedentes que originaram a Súmula, embora versassem sobre produtos NT, não versaram sobre produtos imunes.

Neste ponto, a embargante pede para afastar a aplicação da referida súmula pelo fato de os paradigmas que a fundamentaram terem tratado de hipótese distinta da tratada neste processo, o que afasto, pois o fundamento da súmula é de que os produtos com notação NT não estão incluídos no campo de incidência do IPI e com isso, não é possível a tomada de créditos a eles vinculados, não importando o motivo pelo qual o Poder Executivo considerou tais produtos com notação NT.

No caso concreto, observe-se que a decisão embargada afastou o direito ao crédito na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos não-tributados, sendo incontroverso, nos autos, que os produtos tratados são, de fato, classificados como não-tributados não há contestação da recorrente quanto a isso.

Para não restar dúvida da aplicação da Súmula CARF n.º 20, trago a colação a o Voto Vencedor apresentado nos autos do processo administrativo n.º 16682.720053/2014-62, pelo Colegiado da 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que em sede de julgamento de recurso voluntário proposto pela IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A, era embargante, assim se manifestou:

(..)

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 Conselheiros, 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 n.º 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. (grifou-se)

Portanto, desnecessário o debate sobre o direito ao creditamento IPI em relação às aquisições de insumos utilizados em produtos com notação NT, pois, em vista da edição da súmula acima mencionada, não há direito ao creditamento pleiteado.

Pelo exposto, acolho parcialmente os embargos, sem efeito infringentes, apenas para sanar a omissão com relação a aplicação da Súmula CARF n.º 20.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green