



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720734/2013-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.400 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2020
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

A matéria do recurso que não ataca os fundamentos da glosa não deve conhecida por afronta a dialeticidade descrita no artigo 17 do Decreto 70.235/72 e artigos 1.010 inciso III e artigo 932 inciso III do Código de Processo Civil.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Constatado que nenhuma das teses levantadas pela Contribuinte foram enfrentadas pelo Órgão Julgador de Piso, imperioso o decreto de nulidade da decisão.

LUBRIFICANTE ADITIVADO. IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA.

O óleo lubrificante aditivado não é derivado do petróleo e, por tal motivo, não goza de imunidade Constitucional.

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT 7ª RF 248/2000. EFEITOS.

A Solução de Consulta DISIT 7ª RF 248/00 autorizava o crédito de IPI para a aquisição de insumos de produtos imunes, e não a produtos não tributados (NT).

Ademais, a Solução de Consulta perde sua eficácia a partir da publicação no DOU do novo entendimento da fiscalização, *ex vi* § 12 do artigo 48 da Lei 9.430/96.

CRÉDITOS. IPI. IMUNIDADE OBJETIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 11 da Lei 9.779/99 garante o crédito de IPI nas saídas de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, silenciando acerca de produtos imunes

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário e na parte conhecida, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado(a)), Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Joao Paulo Mendes Neto, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente Substituto). Ausente(s) o conselheiro(a) Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

1.1. Trata-se de pedido de compensação de saldos credores de IPI referente ao segundo trimestre de 2009 no valor total de R\$ 3.640.650,49.

1.2. A Delegacia Especial da Receita Federal de Maiores Contribuintes do Rio de Janeiro glosou o crédito da **Recorrente** porquanto:

1.2.1. Impossível o creditamento de IPI relativo a produto com saída não tributada, salvo no caso de imunidade objetiva, decorrente de exportação;

1.2.2. “Do texto relativo à *Solução de Consulta n*” 248/2000 [em que a **Recorrente** consta como Consulente] *constata-se que a mesma não versa sobre a classificação fiscal dos produtos fabricados, o que não autoriza a certificação de que os óleos com notação NT são imunes, ou seja, a conclusão da solução de consulta foi apenas no sentido de que o direito ao crédito do IPI incidente sobre os insumos ter sido deferido genericamente às empresas que fabricam produtos imunes em razão do art. 11 da Lei n*º 9.779/99, *não entrando na análise se os produtos específicos da CBPI, até então consulente, possuíam ou não imunidade objetiva definida pelo art. 155, §3º, da CF/88”;*

1.2.2.1. “*Ainda que se entendesse que, em face de uma interpretação equivocada do art. 11 da Lei 9.779/99, a Solução de Consulta n” 248/2000, tivesse efetivamente amparado o direito do contribuinte ao creditamento de produtos NT, esta estaria revogada a partir do dia 17/04/2006 data da publicação do Ato*

Declaratório Interpretativo SRF n.º 5/2006, por força do disposto no §12º, do art. 48, da Lei 9.430/96”;

1.2.3. A antecipação de tutela recursal obtida por sindicato da qual a **Recorrente** é associada (SINDICOM) que garantia o afastamento dos efeitos do Ato Declaratório Interpretativo n.º 5/2006 foi revista pelo mesmo Tribunal, sendo que foi negada segurança no *Writ* principal pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região;

1.2.4. Derivados do petróleo (nos termos do artigo 18 inciso IV § 3º do RIPI e artigo 6º *caput* inciso III da Lei 9.478/97 são os produtos diretamente obtidos do petróleo e não os produtos que são obtidos a partir da mistura dos derivados com outros produtos, tal qual o óleo lubrificante fabricado pela **Recorrente**. Assim, o óleo lubrificante não goza de imunidade objetiva, apenas não está abrangido no conceito de produto industrializado (NT);

1.2.5. *“Não disponibilizada para esta autoridade fiscal a discriminação dos insumos aplicados em produtos tributados e não tributados (NT), que possibilitaria determinar o percentual do crédito que deve ser mantido proporcionalmente à quantidade consumida no período, 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, como mencionado acima”;*

1.2.5.1. Em assim sendo, a fiscalização utilizou o método de apuração proporcional às saídas tributadas, imunes e com imunidade objetiva (ou seja, a) analisou o total da receita mês a mês, b) separou a receita entre receita não tributada, receita tributada e receita com imunidade objetiva, c) dividiu a primeira pelas duas últimas encontrando um fator proporcional e d) aplicou este fatos aos insumos), com a glosa proporcional dos créditos;

1.2.6. Dos créditos registrados de forma extemporânea em fevereiro de 2009 devem ser excluídos os i) não corroborados por notas fiscais, ii) aproveitados em época própria, iii) relativos à saída de produtos não tributados (glosa proporcional);

1.2.7. Dos créditos registrados de forma extemporânea em março de 2009 devem ser excluídos os relativos à saída de produtos não tributados;

1.2.8. Dos créditos registrados de forma extemporânea em maio de 2009 devem ser excluídos os i) não corroborados por notas fiscais, ii) relativos à saída de produtos não tributados (glosa proporcional);

1.2.9. O prazo para homologação tácita de declaração ou decadência do direito de lançar quando o contribuinte deixa de pagar o tributo é de cinco anos contados na forma do artigo 173 inciso I do CTN;

1.2.9.1. O benefício da decadência não se comunica entre sucessora e sucedida.

1.3. Tendo em vista o acima descrito o órgão de fiscalização reconstituiu a escrita fiscal da **Recorrente**:

1.3.1. Com a exclusão do saldo credor de dezembro de 2008;

1.3.2. Mediante desconsideração dos débitos efetuados em fevereiro, maio e julho de 2009

1.4. Irresignada a **Recorrente** apresentou Manifestação de Inconformidade:

1.4.1. Produz derivado do petróleo com imunidade objetiva, nomeadamente, óleo lubrificante;

1.4.1.1. Subsidiariamente, o óleo é produto industrial, dentro do campo de incidência do IPI, portanto, logo o não pagamento do imposto decorre de imunidade e não de “não incidência” *stricto sensu*;

1.4.2. Em resposta à Consulta formulada pela **Recorrente** a DRF da 7ª Região Fiscal esclareceu que “*segundo o entendimento administrativo dominante, o disposto no artigo 11 da Lei 9.779/99 defere genericamente ao industrial de produtos imunes o direito de crédito quanto aos insumos e o respectivo aproveitamento para, sucessivamente, compensar com o IPI porventura devido, compensar como outro tributo ou obter ressarcimento de qualquer espécie, obedecidas as formalidades pertinentes*”;

1.4.2.1. O novo entendimento do fisco sobre a possibilidade de creditamento só tem lugar após a intimação da **Recorrente** sobre este (novo entendimento);

1.4.3. O artigo 4º da IN SRF 33/99 autoriza o crédito de IPI na saída de produtos imunes, inclusive;

1.4.3.1. “*Ademais, se as saídas isentas ou tributadas à alíquota zero podem aproveitar tais créditos, não faria qualquer sentido que as saídas imunes deixassem de aproveitá-los, pois colocaria os contribuintes que tem um benefício meramente legal (isenções e alíquota zero) em posição privilegiada quando comparados gozam de um benefício constitucional (imunidade)*”;

1.4.3.2. O ADI 05/06 (que esclarece a proibição de creditamento de IPI nas saídas de mercadorias imunes, salvo destinadas à exportação) é incompatível com o artigo 195 § 2º do RIPI/02 e esta última norma deve se sobrepor;

1.4.4. A Súmula 20 do CARF deve ser aplicada apenas nos casos de não incidência em sentido estrito e não nos casos em que o item está gravado na TIPI como NT e há imunidade, como no caso do óleo lubrificante;

1.4.5. Decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região no processo 0006326-20.2014.4.01.0000 lhe garante a titularidade dos créditos em debate neste processo.

1.5. A DRJ de Porto Alegre julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade pois:

1.5.1. O processo administrativo de auto de infração (16682.720053/2014-62) impede a apreciação do pedido de crédito da **Recorrente**;

1.5.2. Os argumentos expostos pela **Recorrente** para defender-se serão analisados no processo administrativo 16682.720053/2014-62.

1.6. Intimada, a **Recorrente** busca guarida neste Conselho reiterando o quanto descrito em Manifestação de Inconformidade somada às seguintes teses:

1.6.1. Nulidade do despacho decisório da DRJ por não enfrentar todas as teses descritas em Manifestação de Inconformidade;

1.6.2. Decadência parcial do lançamento de ofício eis que o *dies a quo* da causa de extinção conta-se da data do fato gerador, independentemente de existir ou não pagamento no lançamento por homologação.

1.7. Esta Turma baixou o processo em diligência para que fosse coligido aos autos cópia do processo administrativo 16682.720053/2014-62 e concedida vista à **Recorrente**. Após o integral cumprimento da diligência os autos tornaram a esta Casa para julgamento.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. Em sede de Recurso Voluntário a **Recorrente** alega **DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO** eis que houve o transcurso de cinco anos entre a data do fato gerador (janeiro de 2009) e a data da ciência do lançamento de ofício (fevereiro de 2014).

2.1.1. Se bem que matéria de ordem pública, trata-se de matéria estranha ao presente processo que trata de pedido de compensação (e não de lançamento de ofício) de tributos relativos ao 2º Trimestre de 2009 (e não de janeiro de 2009). Portanto, em virtude da desconexão entre o arrazoado neste ponto e a lide em questão, a matéria não deve ser conhecida.

2.2. A **Recorrente** alega nulidade da decisão de piso porquanto **CARENTE DE FUNDAMENTAÇÃO**. Embora tenha manejado cinco argumentos em sede de Manifestação de Inconformidade a DRJ de Porto Alegre limitou-se a descrever a impossibilidade de conhecer sobre o tema do crédito enquanto é apreciado auto de infração e indicar que os argumentos descritos pela **Recorrente** seriam analisados em outro processo.

2.2.1. As hipóteses de nulidade do processo administrativo fiscal estão descritas *numerus clausus* no artigo 59 do Decreto 70.235/76: incompetência, e, no que importa à decisão sobre o tema em liça, cerceamento de defesa.

2.2.2. Cerceamento de defesa é o impedimento de a parte contraditar a acusação e, por tal motivo, pode ser subdividido em: direito ao conhecimento da acusação, direito de defender-se e direito de ser ouvido (direito de audiência). Por este motivo, se a parte conheceu a acusação, pôde apresentar contraponto a esta e teve seus argumentos apreciados não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

2.2.3. *In casu* a **Recorrente** teve acesso ao inteiro teor da decisão proferida em lançamento de ofício – tanto assim é que apresentou Recurso Voluntário do mesmo a esta Corte. Em assim sendo, ela conheceu a acusação e dela pôde defender-se. Se o fez ou não é assunto nebuloso, porquanto não houve a preocupação de parte a parte de coligar o inteiro teor da decisão – justamente o que levou a anterior Resolução. Destarte, havia falha na instrução, mas não cerceamento do direito de defesa. A **Recorrente** conheceu da decisão, apresentou seus argumentos contra a acusação fiscal e teve todos eles considerados pela fiscalização.

2.3. O primeiro ponto em debate é a **NATUREZA DA NÃO TRIBUTAÇÃO DO ÓLEO LUBRIFICANTE**. De um lado, **Recorrente** (neste ponto específica acompanhada pela DRJ) assevera que o óleo em questão goza de imunidade objetiva nos termos do artigo 155 § 3º da Constituição. Ademais, por se tratar de produto industrializado, o lubrificante encontra-se dentro do campo de incidência do IPI, *i.e.*, não é “não tributado” *stricto sensu*, mas isento do imposto. Destarte, a **Recorrente** concluiu que faz jus ao crédito de IPI dos insumos relativos às saídas do óleo lubrificante.

2.3.1. A seu turno, a fiscalização de piso afirma que derivados do petróleo (nos termos do artigo 18 inciso IV § 3º do RIFI e artigo 6º *caput* inciso III da Lei 9.478/97) são os produtos diretamente obtidos do petróleo e não os produtos que são obtidos a partir da mistura dos derivados com outros produtos, tal qual o óleo lubrificante fabricado pela **Recorrente**. Assim, o óleo lubrificante produzido pela **Recorrente** não goza de imunidade objetiva, apenas não está abrangido no conceito de produto industrializado (NT).

2.3.2. A Constituição Federal concede imunidade aos produtos derivados do petróleo, em seu artigo 155 § 3º, sem, contanto, definir o que se deve entender por tanto (derivado do petróleo). Coube a Lei 9.478/97 (Lei do Petróleo) definir o que se deve entender por derivado do petróleo, o que fez nos seguintes termos:

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

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

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

2.3.2.1. O inciso V do artigo 6º descreve que o refino é o conjunto de processos destinados a transformar o petróleo em derivado do petróleo. Desta forma a equação normativa é petróleo mais refino (ou refinação) é igual a derivado do petróleo. Invertendo a equação,

derivado do petróleo é o resultado do refino (ou refinação) do petróleo, apenas. No mesmo sentido, aliás, o artigo 18 *caput* inciso IV e § 3º do RIPI/02:

Art. 18. São imunes da incidência do imposto: (...)

IV - a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (Constituição, art. 155, § 3º). (...)

§ 3º Para fins do disposto no inciso IV, **entende-se como derivados do petróleo os produtos decorrentes da transformação do petróleo, por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação**, classificados quimicamente como hidrocarbonetos.

2.3.2.2. Ainda, se bem que o inciso III do artigo 6º da Lei do Petróleo não elenque como requisito o contato imediato com o hidrocarboneto, conceitua derivado do petróleo como o resultado da transformação do petróleo; transformação que o inciso V chama de refino ou refinação. Resultado, o óleo que além de refinado é aditivado não é considerado juridicamente como derivado do petróleo e, conseqüentemente, não está acobertado pela imunidade Constitucional.

2.3.3. Com a máxima vênia aos esforços argumentativos da **Recorrente** e da DRJ, a posição do óleo lubrificante na NESH não altera a conclusão acima. Isto porque, nos termos da Regra Geral de Interpretação um “*os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes*”.

2.3.3.1. Em assim sendo, mais importante do que estar descrito no Capítulo da NESH destinado aos “*combustíveis minerais, óleos minerais e produtos da sua destilação*” é o fato de o óleo lubrificante fabricado pela **Recorrente** encontrar-se na posição destinada aos “*óleos de petróleo (...) E preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições que contenham, como constituintes básicos, 70% ou mais (...) de óleos de petróleo*”. Assim, a posição 27.10 da NESH emparelha óleos de petróleo e as preparações de óleos de petróleo, segregando-os nos seguintes termos:

A) Os óleos de petróleo ou de minerais betuminosos de que se eliminaram, por destilação primária mais ou menos prolongada (topping), certas frações leves, bem como os óleos leves, médios e pesados, provenientes da destilação em frações mais ou menos largas ou da refinação dos óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos.

Estes óleos mais ou menos líquidos ou semi-sólidos, conforme o caso, são essencialmente constituídos por hidrocarbonetos não aromáticos, tais como os parafínicos, ciclânicos (naftênicos).

Entre os óleos resultantes de destilação fracionada, citam-se:

- 1) O éteres e as gasolinas de petróleo.
- 2) O white spirit.
- 3) O petróleo para iluminação (querosene).
- 4) Os gasóleos (óleos diesel).
- 5) Os óleos combustíveis (fuel-oils).

6) O spindle oile os **óleos de lubrificação**.

7) Os óleos brancos denominados “vaselina” ou “parafina”.

Todos estes óleos permanecem aqui compreendidos seja qual for o processo de depuração a que tenham sido submetidos (pela ação de soluções básicas ou ácidas, pela ação de solventes seletivos, pelo processo de cloreto de zinco ou pelos processos das terras absorventes, por redistilação, etc.), contanto qu enão sejam transformados em produtos de composição química definida, isolados no estado puro ou comercialmente puro, do Capítulo 29. (...)

C) Os óleos referidos nos parágrafos A) e B) anteriores, melhorados pela adição de pequeníssimas quantidades de diversas substâncias, bem como as preparações constituídas por misturas que contenham, em peso, 70% ou mais de óleos dos parágrafos A) ou B) e nas quais estes óleos constituam o elemento de base; tais preparações só se encontram aqui compreendidas quando não estiverem incluídas noutras posições mais específicas da Nomenclatura.

A esta categoria de produtos pertencem, entre outros:

2) **Os lubrificantes** constituídos pela mistura de óleos de lubrificação com quantidades muito variáveis de outros produtos (produtos para melhorar a sua untuosidade, tais como os óleos ou gorduras vegetais, antioxidantes, antiferruginosos, antiespumas, tais como os silicões, etc.). Estes lubrificantes compreendem os óleos compostos, os óleos para trabalhos pesados, os óleos grafitados (grafita em suspensão nos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos), os lubrificantes para cilindros, os óleos para lubrificação de fibras têxteis, bem como os lubrificantes consistentes (graxas) constituídos por óleos de lubrificação e sabão de cálcio, de alumínio, de lítio, etc. (estes últimos numa proporção da ordem, por exemplo, de 10 a 15%).

2.3.3.2. Óleos de petróleo, nos termos da nota A da posição 27.10, são (entre outros produtos) os óleos lubrificantes obtidos a partir da destilação do petróleo. Já as preparações de petróleo são óleos de petróleo (lubrificantes obtidos a partir da destilação) melhorados pela adição de pequeníssimas quantidades de diversas substâncias como, *p.ex.*, o lubrificante.

2.3.3.3. Desta forma, - embora parta de critério distinto do descrito na Lei do Petróleo (NESH constituição do produto, Lei 9.478/97 forma de produção) - a NESH, tal qual a Lei do Petróleo, segrega o óleo lubrificante (ou lubrificante *puro*, obtido da destilação do petróleo, derivado do petróleo) do lubrificante (lubrificante aditivado, obtido a partir do óleo lubrificante).

2.3.4. A **Recorrente** traz aos autos cópia do Relatório Técnico 000.313/15 emitido pelo Laboratório de Análise Orgânica Instrumental – LANOI que descreve que além de óleo de petróleo, o lubrificante por si fabricado contém “*aditivo antioxidante, butihifroxitolueno e BHT*”. Em assim sendo, além da destilação ou do refino, o lubrificante produzido pela **Recorrente** passa pela etapa de “*aditivação*” e, por tal motivo, não é derivado do petróleo e não goza de imunidade Constitucional.

2.3.5. Fixado o antedito, insta rememorar que o artigo 6º da Lei 10.451/02 é clara ao dispor que “*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) (...) excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT"*”. Desta feita, embora o *caput* do artigo 2º do RIPI/02 englobe no campo de

incidência do IPI todos os produtos industrializados descritos na TIPI, o Parágrafo Único do mesmo artigo afasta do campo de incidência os produtos não tributados. É dizer, o IPI incide sobre produtos industrializados não descritos na TIPI como NT.

2.3.5.1. Ora, o lubrificante produzido pela **Recorrente** está gravado com a notação NT na TIPI. Assim, ainda que, indubitavelmente, o lubrificante fabricado pela **Recorrente** passe por processo industrial, não se encontra dentro do campo de incidência do IPI.

2.4. Ultrapassado o debate sobre a natureza da não tributação do óleo lubrificante, perde o objeto o debate sobre os **EFEITOS DA SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT 7ª RF 248/2000**. Assim é porquanto nos termos descritos pela **Recorrente** a DRF da 7ª Região Fiscal esclareceu que “*segundo o entendimento administrativo dominante, o disposto no artigo 11 da Lei 9.779/99 defere genericamente ao industrial de produtos imunes o direito de crédito quanto aos insumos e o respectivo aproveitamento para, sucessivamente, compensar com o IPI porventura devido, compensar como outro tributo ou obter ressarcimento de qualquer espécie, obedecidas as formalidades pertinentes*”.

2.4.1. No item anterior ficou definido que o lubrificante fabricado pela **Recorrente** não é imune, é não tributado somente. Destarte, a Solução de Consulta DISIT 7ª RF 248/2000 é inaplicável ao caso em análise pois permite o crédito de IPI na aquisição de insumos de produtos com saída imune à tributação, não tecendo qualquer comentário sobre produto não tributado.

2.4.2. Ademais, sem embargo citar no parágrafo primeiro que os lubrificantes são imunes ao IPI, o arcabouço probatório coligido aos autos não permite conclusão válida sobre qual material submetido à consulta. Em outros termos, da leitura da solução de consulta não é possível concluir se o pedido da **Recorrente** era pertinente ao óleo lubrificante (derivado do petróleo imune) ou ao lubrificante aditivado (não tributado). Por tratar-se de pedido de ressarcimento, a prova caberia à **Recorrente** e ela deve arcar com o ônus da frustração.

2.4.3. Outrossim, conforme acentua a DRJ, nos termos do artigo 48 § 12 da Lei 9.430/96, uma vez publicada, a Solução da Consulta pode ser alterada desde que dada “*ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial*”, momento a partir do qual a nova interpretação jurídica passa a atingir fatos gerados que lhe sucederam. Dito isto, o Ato Declaratório Interpretativo SRF 06 publicado no Diário Oficial em 17 de abril de 2006 declarou a impossibilidade de apurar crédito de IPI nas aquisições de insumos para produtos “*com notação NT*” e “*amparados por imunidade*”. Desta forma, a partir de 17 de abril de 2006, a Solução de Consulta DISIT 7ª RF 248/2000 tornou-se ineficaz, impedindo a **Recorrente** de creditar-se das aquisições de insumos para produtos imunes (também).

2.5. A **Recorrente** alega que o **ARTIGO 4º DA IN 33/99 E ARTIGO 195 § 2º DO RIPI/02 PERMITEM O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE SAÍDAS IMUNES**, sem qualquer distinção de espécie. Ademais, argumenta que o ADI 05/06 (que esclarece a proibição de creditamento de IPI nas saídas de mercadorias imunes, salvo destinadas

à exportação) é incompatível com o artigo 195 § 2º do RIPI/02 e esta última norma deve se sobrepor.

2.5.1. De prêmio, os lubrificantes fabricados pela **Recorrente** não são imunes, mas não tributados, existindo dever legal de estorno dos créditos, *ex vi* artigo 190 § 1º do RIPI/02, então vigente:

Art. 190 (...)§ 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 .

2.5.1.1. No mesmo sentido a Súmula 20 desta Casa:

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

2.5.2. Ainda que os produtos fabricados pela **Recorrente** fossem amparados por imunidade Constitucional, o artigo 11 da Lei 9.779/99 garante o crédito de IPI nas saídas de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, silenciando acerca de produtos imunes:

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.

2.5.2.1. A seu turno, o artigo 5º do Decreto-Lei 491/69 (restabelecido pelo artigo 1º, inciso II da Lei 8.402/92) assegura “*a manutenção e utilização do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados*”.

2.5.2.2. Assim, o artigo 4º da Instrução Normativa 33/99 e o artigo 195 § 2º do RIPI/02 nada mais fazem do que explicitar em que situações é possível creditar-se do imposto em voga. É claro que inexistente limitação do âmbito de imunidade nas citadas normas. Entretanto, não é menos evidente que, tal qual regra de execução deve seguir os parâmetros de regra de regulamentação, regras de regulamentação e execução devem ser interpretadas a partir dos parâmetros legais, e não ao contrário, sob pena de quebra da hierarquia normativa.

2.5.2.3. Portanto, de rigor a glosa dos créditos como já se pronunciou, por unanimidade, esta Turma, (ainda que tratando de imunidade diversa):

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS UTILIZADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES EM RAZÃO DO ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA “d” DA CF. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

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 nº 3401003.313)

2.5.2.3. Em idêntico sentido, por voto de qualidade, a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

A possibilidade de manutenção e utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos de IPI incidente nas aquisições de insumos destinados à industrialização de produtos, incluídos os isentos e os sujeitos à alíquota zero, não se estende às pessoas jurídicas não contribuintes do imposto, produtoras de mercadorias classificadas como não tributadas NT. (Súmula CARF nº 20) (Acórdão nº 9303004.581 – Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

2.5.2.4. Por fim, ainda que a tese enfrentada no Acórdão tenha sido outra (interpretação extensiva), assim concluiu o Tribunal da Cidadania:

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 NÃOCUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. DL 20.910/32. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. INCIDÊNCIA. (...)

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. (...)

7. A interpretação extensiva não pode ser empregada porquanto destina-se a permitir a aplicação de uma norma a circunstâncias, fatos e situações que não estão previstos, por entender que a lei teria dito menos do que gostaria. A hipótese dos autos, quanto à pretensão relativa ao aproveitamento de créditos de IPI em relação a produtos finais não-tributados ou imunes, está fora do alcance expresso da lei regedora, não se podendo concluir que o legislador a tenha querido contemplar. (...)

9. Considerando o pedido do *mandamus* e o teor do art. 11 da Lei 9.779/99, tem-se a possibilidade de se reconhecer o direito da contribuinte ao aproveitamento de créditos de IPI gerados a partir da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. Observando-se a data da impetração (08/01/2004) e a prescrição quinquenal (aplicação do Decreto 20.910/32), poderão ser aproveitados os créditos adquiridos desde a data de 08/01/1999. (REsp 1.015.855/SP – Relator: Ministro José Delgado – Primeira Turma)

2.6. Por fim, a **Recorrente** esclarece que é beneficiária de decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região no processo 0006326-20.2014.4.01.0000, decisão esta que lhe garante a titularidade dos créditos em debate neste processo. Todavia, na sequência esclarece que a causa de pedir próxima (o fundamento jurídico de seu pedido) é a “*vedação de escrituração de crédito de IPI relativo à aquisição de insumos destinados industrialização de produtos imunes, expressa no art. 251 do Decreto 7.212/2010*”.

2.6.1. Em assim sendo, quer parecer que a **Recorrente** pretende utilizar a decisão judicial como “reforço argumentativo” – até mesmo porque, fossem idênticos pedido (objeto) e causa de pedir (matéria) em análise, haveria óbice intransponível ao conhecimento deste recurso (leia-se, Súmula CARF 1).

2.6.2. Todavia, com o máximo respeito ao Desembargador Federal do Relator do Acórdão epígrafado, a decisão em sede de cognição sumária não se sustenta ante os fundamentos elencados no corpo deste Voto – conclusão, inclusive, aparentemente compartilhada pelos demais Desembargadores Federais da Sétima Turma do Regional Central, porquanto negado provimento à Apelação do Sindicato representante da **Recorrente** (processo 0030870-04.2007.4.01.3400) - em juízo de cognição exauriente, portanto.

3. Pelo exposto, admito, eis que tempestivo, e conheço em parte do recurso e na parte conhecida nego provimento nos termos acima.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto