



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

Processo n° 16682.721220/2012-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.931 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2016
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2008

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.

Recurso voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. A conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz apresentou declaração de voto.

Sustentou pela recorrente o Dr. Sidney Sthal, OAB/SP 101.295

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

(Assinado com certificado digital)

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Versam os autos lançamento de ofício de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$ 7.930.696,82 (incluído principal, multa de ofício 75% e juros de mora), em razão do entendimento da fiscalização de que a empresa se creditou indevidamente de valores decorrentes da entrada em seu estabelecimento de insumos utilizados para a industrialização de produtos classificados como não tributados (NT) na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), no caso óleos lubrificantes sem aditivos (2710.19.31) e óleos lubrificantes com aditivos (2710.19.32).

Informa o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.116/1.135), em síntese, que:

a) Os produtos industrializados pelo sujeito passivo foram, em sua maioria, classificados nas posições 2710.19.31 (óleos lubrificantes sem aditivos) e 2710.19.32 (óleos lubrificantes com aditivos) da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002 e, portanto, não tributados (NT). Tratam-se de óleos lubrificantes que têm em sua composição 70% ou mais de óleos básicos, sendo essa matéria prima oriunda de refino ou refinação, conforme definido no inciso V do art. 6º da Lei 9.478/1997.

b) a fiscalizada informou que atua no segmento de industrialização e comercialização de lubrificantes derivados ou não de petróleo. Por força do artigo 155, XII, § 3º, da CF, os derivados de petróleo gozam de imunidade, estando esses produtos, por tal, classificados na TIPI como NT.

c) a imunidade do derivado de petróleo deve atender a dois pressupostos cumulativos: (1) ser classificado quimicamente como hidrocarboneto (2) produzido na etapa de refino do petróleo. Logo, somente se torna admissível a interpretação de que os derivados acobertados pela definição do Decreto nº 4.544/02 sejam os diretamente decorrentes da operação de refino (derivados básicos), sob risco de a imunidade se estender a todo e qualquer hidrocarboneto derivado de petróleo decorrente das demais fases seguintes de industrialização, tornando a ressalva “por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação” letra morta, o que juridicamente não se admite.

c) um exame mais atento da TIPI nos mostra que existem produtos industrializados que nela estão classificados como NT. Esta foi a opção adotada pelo Estado para desonerar certos produtos da incidência do IPI, sem necessariamente ter de conceder-lhes imunidade, isenção ou alíquota zero. Trata-se, portanto, de não incidência. Reforça esse entendimento o fato de que a classificação 27.10.1 abrange outros produtos que não os derivados de petróleo, como óleos de minerais betuminosos e óleos análogos e, dessa forma, o que caracteriza a imunidade não é o fato de na composição do produto haver 70%, 80%, 90% ou 100%, de óleos básicos, mas sim se o produto industrializado decorre da operação física ou química diretamente realizada sobre o petróleo para a sua decomposição.

d) não há nem nunca houve permissivo legal para o creditamento do IPI pago nas aquisições de insumos aplicados em produtos não tributados, uma vez que estes estão fora do campo de incidência do IPI. E, ainda que se tratasse de produtos imunes, os casos previstos na Lei 9.779/1999 (industrialização de produtos isentos ou tributados a alíquota zero)

constituem exceções ao comando de anulação de crédito de IPI decorrentes de insumos empregados na industrialização de produtos desonerados por esse imposto. Não foi por outra razão que a IN SRF nº 33, em seu art. 4º, consolidou essas três hipóteses de manutenção de créditos de IPI incidente na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos desonerados do imposto. Ainda que a fiscalizada industrializasse produtos imunes, o que não ocorre no presente caso, os créditos decorrentes dos insumos empregados na industrialização de produtos imunes, e portanto com notação NT, deveriam ser estornados.

e) embora os créditos de IPI relativos aos CFOP de nº 1102, 1202, 1652, 1661, 1662, 1949, 2152, 2202, 2652, 2659, 2661, 2662, 2949, 3102, 3651, e 3652 não estejam incluídos na glosa de créditos efetuada por meio do presente procedimento fiscal, convém esclarecer que somente há previsão de ressarcimento de créditos de IPI decorrente da aquisição de insumos aplicados na industrialização;

f) a Solução de Consulta SRRF/7ªRF/DISIT nº 394/03 não se aplica ao contribuinte, pois o ADI/SRF nº 05/2006 pôs termo aos efeitos daquela, "já que este ato administrativo esclareceu de vez a questão ao consolidar a interpretação concernente à inexistência de direito à manutenção de crédito de IPI decorrente de insumos empregados na industrialização de produtos imunes com notação NT na TIPI";

g) o Sindicato Nacional de Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes (Sindicom), da qual a autuada é filiada, ajuizou mandado de segurança nº 2007.34.00.0310011-8 (8ª Vara Federal DF) "no que tange à compensação de saldo credor de IPI nas formas previstas no art. 11 da Lei 9.779/99". Entendeu o Fisco que "a ação judicial não alcança os créditos decorrentes de produtos produzidos pela fiscalizada e classificados como NT". (item 7 do TVC)

Impugnada a exação, a 3ª Turma da DRJ Belém, em 03/10/2013, a manteve na íntegra (fls. 1.309/1321). Não resignada, a empresa interpôs o presente recurso (fls. 1.325/1.346), no qual, em suma, alega que:

a) os produtos que industrializa são imunes nos termos do art. 155, § 3º, da CF, e, "portanto, significam para a recorrente a possibilidade do acúmulo e utilização dos créditos de IPI calculados sobre os valores de entrada no estabelecimento de insumos, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados nos produtos (genuinamente derivados de petróleo), conforme legislação pertinente";

b) o óleo lubrificante sem aditivo (2710.1931) é 100% derivado de petróleo, pois recebido das refinarias e revendido a seus consumidores, e que o óleo com aditivo (2710.1932) "apenas agrega entre 10% ou 15% àquele mesmo produto recebido das refinarias. Isso para pontuar que tais óleos "se tratam de produtos genuinamente derivados do petróleo". Refere-se à decisões da RFB que vão ao encontro desse entendimento;

c) os óleos das citadas posições estando classificados na TIPI sob notação NT "em razão da imunidade constitucional prevista no art. 155, § 3º, da CF". Entende "que existem duas espécies de produtos classificados sob a rubrica NT: aqueles decorrentes da falta de hipótese de incidência e aqueles decorrentes de imunidade constitucional, onde há hipótese de incidência do imposto", averbando que "o argumento de que a notação (NT) dos óleos produzidos pela recorrente não decorrem da sua imunidade, mas apenas de uma opção desonerativa do Estado, é atentar contra a análise constitucional e sistemática aplicável ao caso!"

d) "a Constituição não estabelece nenhuma restrição ao direito de crédito, não havendo embasamento na legislação ordinária que determina a anulação dos créditos de IPI em diversas situações (RIPI/2002, art. 193; e RIPI/2010, art, 254), como no caso de industrialização de produtos não tributados (NT)", fazendo o contraponto com o previsto no caso do ICMS, que expressamente "veda o direito a créditos nos casos de isenção e não-incidência". Nesse ponto conclui que "...quaisquer formas de desoneração de cargas tributárias...aplicáveis aos produtos industrializados não podem ter nenhum efeito inibitório no que pertine ao regular (e constitucional) aproveitamento de créditos de IPI decorrentes de aquisição de bens", acrescentando que no caso não se aplica a Súmula 20 do CARF, posto que, consigna, todos acordãos paradigmas não atingem a imunidade apontada;

e) o ADI SRF 05/2006 "é manifestamente ilegal e inconstitucional e não deve ser aplicado no sentido de restringir o creditamento ora defendido", pois afrontaria o princípio da não-cumulatividade ao veicular entendimento não permitindo a manutenção de crédito do valor de insumos a serem aplicados em produtos imunes e, portanto, não tributados;

f) o art. 11 da Lei 9.779/99 teve por finalidade estimular as atividades produtivas do país, apontando que "todo conjunto legislativo autorizador da manutenção dos créditos deve ser encarado em caráter ampliatiivo, em razão do estímulo do legislador nacional ao desenvolvimento do país em setores estratégicos". Se assim não fosse, continua, "o termo imune nunca teria sido incluído no alcance da Lei 9.779/99, inclusive através de posterior regulamentação".

g) juntou na impugnação parecer elaborado pelo professor José Eduardo Soares, transcrevendo suas conclusões, que vão ao encontro de suas razões recursais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, relator.

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. Também entendo que o objeto da ação judicial referida no TVC não é idêntico à matéria versada nos autos porque o pedido no referido *writ* é para que seja declarado inaplicável o ADN 05/2006, permitindo creditamento dos insumos e compensação do saldo credor. Nestes autos a fiscalização entende que os produtos não são imunes e, mesmo que o fossem, não haveria direito ao crédito porque os mesmos têm notação NT na TIPI, o que os coloca fora do campo de incidência do IPI, questão não controvertida na ação judicial. Todavia, essa questão se quer foi ventilada na peça recursal.

Porém, na ação judicial em referência, o sindicato ao qual a recorrente é filiada não teve sua pretensão acolhida, quer em sede monocrática, quer no TRF da 1ª Região, tendo sido opostos, em 04/10/2013, embargos de declaração.

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, uma vez que não há cobrança do IPI em suas saídas.

Portanto, 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, pelo que não adentro nesse mérito.

O art. 45 do mesmo RICARF 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. Assim, sem razão a recorrente de que não deve ser aplicada a Súmula CARF nº 20 em função de que, eventualmente, seus paradigmas não tratassem de caso análogo ao versado nestes autos. 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.

Ora, o que deve obrigatoriamente ser seguido pelos Conselheiros em seus votos, em atendimento aos princípios da eficiência e celeridade processual, não são os paradigmas que suportaram o teor da Súmula, mas sua dicção. E 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.

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 da recorrente "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".

Veja-se: Quanto à Lei 9.779/99, seu artigo 11, não faz menção à 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.

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 no que a doutrina veio 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, note-se, que 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. A recorrente entende que 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*, 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, dentro 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, disso 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, como quer fazer crer a insurgente, pela Administração. Ao contrário, ela foi de toda coerente. O que houve foi a distorção do entendimento da administração tributária para "fazer nascer" crédito indevido, e, como de costume, sair a compensar-se com débitos indiscutíveis, pois certos e líquidos.

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

Declaração de Voto

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz

Em que pese o profundo respeito que tenho pelos ilustres conselheiros componentes da turma, tomo a liberdade para deles divergir.

Primeiramente, ao contrário do teor do voto do Ilustre Relator, entendo não ser aplicável a Súmula 20 do CARF ao caso.

Isto porque, a presente discussão não se restringe ao fato de os produtos da Recorrente estarem classificados na TIPI como NT, mas sim ao entendimento, expresso na acusação fiscal, de que os produtos da Recorrente não são derivados de petróleo (imunes) e que por isso adota-se a notação NT.

Tendo isso em vista, é preciso lembrar que a vinculação da súmula aos precedentes que a motivaram é obrigatória, ou seja, são os fundamentos dos precedentes que suportam a aplicação da súmula.

O artigo 489, §1º, do novo CPC, que entrará em vigor em poucos dias, impõe nulidade a decisão que aplicar ou deixar de aplicar súmula sem que demonstre a pertinência ou impertinência dos seus precedentes ao caso concreto:

Art. 489 – (...)

§ 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;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

(...)

Vê-se que o inciso V acima transcrito afirma que não corresponde a fundamentação a decisão que simplesmente invoca um precedente ou súmula sem demonstrar a sua pertinência com o caso concreto. Ou seja, não basta ao julgador citar o precedente ou enunciado sumular. É imprescindível a análise da correspondência da sua tese com o caso debatido em juízo.

O inciso VI prevê que, para a refutação de um precedente alegado em uma demanda, é preciso a demonstração de que os pressupostos de fato e de direito não são os mesmos do caso concreto.

Os dois incisos trabalham o fenômeno da “distinção” ou “*distinguishing*”. A “distinção” pode ser analisada com base em dois focos. O primeiro é o método de verificar os pressupostos de fato e de direito de um precedente ou súmula e a sua eventual correspondência com os do caso concreto. Já o segundo é o resultado ou conclusão pela aplicação ou pela distinção (daí o termo “*distinguishing*”)¹.

No presente processo, a acusação baseou-se no fato da fiscalização entender que os produtos fabricados pela Recorrente não serem derivados de petróleo e não pelo fato de serem NT, não se aplicando ao caso a súmula 20.

Com relação a esse ponto, parece-me que há consenso dessa Turma de que são derivados de petróleo, ou seja, os óleos lubrificantes industrializados pela interessada, objeto da presente autuação, enquadram-se no conceito de derivados de petróleo, e são alcançados pela imunidade conferida pelo art. 155, § 3º, da Constituição Federal de 1988.

A imunidade, como é consabido, é categoria jurídica não se confunde com a figura jurídica da “não incidência”. Esta corresponde a ocorrência de fato nenhum ou de fato irrelevante juridicamente, face a norma tributária, ou seja, o fato não se encontra dentro daquele campo descrito como hipótese de incidência tributária (no caso do IPI, de produtos não industrializados, por exemplo). Já aquela consiste em fenômeno atrelado a norma constitucional que demarca competência tributária das pessoas políticas, vale dizer, é uma “competência negativa” (no IPI, apesar de estarmos diante de produto industrializado, como os derivados de petróleo, a Constituição Federal proíbe que seja expedida norma tributária para sua tributação)

Tendo isto em vista, entendo que a demonstração de que os produtos são derivados de petróleo (imunes), per si, já implicaria em perda do fundamento do auto de infração que se baseou nessa premissa, bem como na inaplicabilidade da Súmula n. 20, cujos precedentes que levaram à sua edição não tratam da questão dos produtos imunes.

Assim, a notação NT das posições NCM 2710.1931 (óleo lubrificante sem aditivo) e 2710.1932 (óleo lubrificante com aditivo) decorrem, não pelo fato dos produtos fabricados pela Recorrente serem verdadeiramente não tributados, mas em decorrência da

imunidade conferida pelo § 3º do art. 155 da CF. Em outro giro, existem duas espécies de produtos classificados sob a rubrica (NT) na TIPI: aqueles decorrentes da falta de hipótese de incidência (ex. ovo de galinha) e aqueles decorrentes de imunidade constitucional, onde há a hipótese de incidência do imposto. Nestes casos, a Constituição Federal prevê expressamente a sua desoneração por diversas razões, tais como o desenvolvimento de determinados setores do Estado, como ocorre com relação aos derivados de petróleo, e, portanto, os óleos produzidos pela Recorrente.

Quanto ao reconhecimento ao direito a créditos de IPI, decorrentes de aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na fabricação de produtos imunes, especialmente até a revogação do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002) pelo Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), tenho que não há como deixar de reconhecer o direito da Recorrente.

O Decreto 4.544/2002 expressava no § 2º do art. 195 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).”* (destaquei)

Assim o Decreto prevê textualmente a manutenção do saldo credor, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, inclusive nas saídas de produtos imunes, sem qualquer distinção ou ressalva quanto à aplicação exclusiva aos produtos exportados.

O artigo 11 da citada Lei expressa o seguinte:

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.

Apesar do texto legal em si não expressar a manutenção do crédito para a imunidade, a possibilidade de utilização do saldo credor, na forma do art. 11 da Lei nº 9.779/99, foi posta na IN SRF 33/1999, que garantiu o direito ao saldo credor relativo às saídas de produtos isentos e/ou tributados à alíquota zero, pelo que, para os produtos não tributados, continuava em vigor as disposições do art. 25 da Lei nº 4.502/1964, que determinava o estorno do crédito. A referida IN assim se expressou:

“Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

(...)

§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

(...)

Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.” (grifei)

A questão que se põe, a meu ver, é estabelecer o alcance do direito à luz do confronto entre os produtos não tributados e os produtos imunes.

A vedação a que alude a IN SRF 33/1999, tocante aos produtos não tributados, se restringe àqueles que o são pela própria natureza, como os produtos em estado natural ou em bruto, isto é, aqueles que não se submetem a quaisquer das operações caracterizadoras da industrialização, cuja realização tem o condão de modificar a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, consistente na transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento.

Os produtos imunes, por outro lado, geralmente se submetem a algumas destas operações, como é o caso do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a energia elétrica, a gasolina, o óleo diesel e outros derivados de petróleo, que somente foram excluídos da tributação do IPI por opção do constituinte, que os recobriu com a imunidade, mas que, em sua gênese, são produtos que satisfazem àquele conceito de industrialização.

Conforme dito, o § 2º do artigo 195 do Decreto 4.544 era expresso a estender a manutenção do saldo credor aos produtos imunes, somente após a sua revogação é que o vocábulo “imunes” foi suprimido e a norma passou a explicitar que os imunes referiam-se aos da operação de exportação, nos termos do § 2º do art. 256 do RIPI 2010, Decreto nº 7.218/2010:

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 (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 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 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11). (destaquei)

Tenho, então, que não cabe ao intérprete, sob o pálio de aclarar o sentido, condicionar o alcance de normas expressas em reconhecer direitos ao contribuinte, onde elas próprias não o fizeram (art. 11 da Lei nº 9.779/99), haja vista que se a IN SRF 33/99 e, principalmente, o art. 195 do RIPI/02, pretendessem limitar a vantagem do ressarcimento do saldo credor dos produtos imunes àqueles destinados ao exterior teriam feito expressamente e não de forma implícita, de modo que a ilação mais consentânea com o espírito da norma é que a referência genérica aos produtos imunes abarca não só os exportados, como todos os demais, a exemplo do papel, da energia elétrica (no caso de sua produção por transformação) e dos derivados de petróleo.

Em razão destas colocações, lembre-se, é que entendo inaplicável ao processo o teor da súmula CARF nº 20, segundo a qual não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

assinado digitalmente

Thais de Laurentiis Galkowicz