



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

**Processo nº** 16682.900954/2011-93  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-006.030 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de dezembro de 2018  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS  
**Recorrente** COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

**NULIDADE POR AUSÊNCIA DE JULGAMENTO DO MÉRITO. INOCORRÊNCIA.**

Uma vez analisados os dispositivos legais e argumentos invocados em defesa, não há que se falar em nulidade. Ausência de preterição do direito de defesa.

**IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. LUBRIFICANTES.**

São imunes da incidência do IPI os derivados de petróleo, dentre os quais os óleos lubrificantes classificados nos códigos 2710.1931 e 2710.1932, com a notação de não tributados (NT) na TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542/2002.

**IPI. MP, PI E ME EMPREGADOS EM PRODUTOS NT. AUSÊNCIA DE CRÉDITOS.**

Não podem ser escriturados créditos relativos a matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para questionamento de eventual inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

**SOLUÇÃO DE CONSULTA. MUDANÇA DE ORIENTAÇÃO. EFEITOS.**

Não cabe aplicar o entendimento da Receita Federal objeto de consulta anterior aos fatos geradores ocorridos após a publicação oficial do ADI SRF Nº 05/2006.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo e Waldir Navarro Bezerra acompanharam a relatora pelas conclusões. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Renato Vieira de Avila (suplente convocado), que davam provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Renato Vieira de Ávila (suplente convocado em substituição à conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz). Ausente, justificadamente, a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-57.405, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade interposta contra Despacho Decisório que não reconheceu o direito creditório.

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

*Trata o presente de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório que não reconheceu o direito creditório petitionado e, conseqüentemente, não homologou as compensações declaradas.*

*Segundo relatório fiscal, a contribuinte, no período discriminado na ementa deste Acórdão, deixou de recolher o imposto em virtude da utilização de créditos empregados em produtos classificados na TIPI como NT.*

*Disso decorreu a reescrituração dos créditos do IPI, resultando na redução do saldo credor que o interessado apresentou como direito creditório para compensar os débitos confessados na presente declaração de compensação.*

*Tempestivamente, a manifestante alegou que, como contestou o lançamento de ofício (PAF 16682.720026/2012-28), peticiona que o presente aguarde o julgamento da impugnação contra o*

---

*Auto de Infração, reportando-se aos mesmo argumentos já lá articulados.*

A Contribuinte foi intimada via postal em data de 26/05/2015 (fls. 269 a 270), sendo que a interposição de Recurso Voluntário ocorreu por protocolo físico (fls. 397-417) em data de 25/06/2015 e, posteriormente, por protocolo eletrônico (fls. 274-292) em data de 26/06/2015.

Em síntese, o Recurso Voluntário pede pela reforma do acórdão recorrido e, por consequência, o reconhecimento integral dos créditos de IPI referentes ao 2º trimestre de 2007, com a homologação das compensações realizadas. Para tanto, a Recorrente apresenta os seguintes argumentos:

i) A compensação pretendida e declarada no PER/DCOMP nº 32501.23551.190208.1.3.01-1645, bem como o Pedido de Restituição e Ressarcimento representado pelo PER/DOMP nº 09322.31415.180208.1.1.01-3775 dizem respeito a créditos de IPI decorrente da aquisição de insumos (Matéria Prima, Produtos Intermediários e Materiais de Embalagens) utilizados na fabricação de óleos lubrificantes constantes das NCM nº 2710.1931 e 2710.1932 e, portanto, objeto da imunidade prevista no art. 155, § 3º da Constituição Federal;

ii) Os créditos de IPI objeto das compensações declaradas estão sendo discutidos no PAF 16682.720026/2012-28, que aguarda julgamento definitivo. motivo pelo qual deve ser sobrestado;

iii) O Acórdão é nulo por ausência de julgamento do mérito da impugnação da Recorrente, devendo os autos do presente processo administrativo serem remetidos para a DRJ, para prolação de um novo acórdão de primeira instância;

iv) O RIPI vigente à época da apuração do crédito não impunha qualquer limitação ao alcance da referida regra imunizante, especialmente no que diz respeito à produção dos derivados de petróleo.

v) O legislador constitucional garantiu ao contribuinte o direito de se creditar do IPI relativamente a todos os produtos que ingressarem em seu estabelecimento sem qualquer restrição ou limitação, o que caracteriza o princípio da não cumulatividade;

vi) O artigo 195, § 2º do RIPI vigente à época reconheceu de forma expressa que a abrangência do creditamento previsto no art. 11 da Lei 9.799/99 abrangeria os insumos utilizados na produção de produtos imunes;

vii) Ingressou com solução de consulta SRRF/7ª RF/DSIT nº 394/2003, cuja resposta foi juntada aos autos do processo administrativo nº 16682.720026/2012-28;

viii) A ADI/SRF nº 05/2006 não altera os efeitos da referida solução de consulta e pretende inovar no mundo jurídico e criar restrições onde não restringiu o legislador ordinário e não pode ser fundamento para afastar o direito ao crédito do qual se reveste a Recorrente.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

### Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

### Preliminares suscitadas pela defesa

Inicialmente, quanto aos argumentos da Recorrente de que o presente processo se refere a créditos discutidos no PAF nº 16682.720026/2012-28, que está em fase de recurso aguardando julgamento definitivo, cabe observar que o processo mencionado se refere a auto de infração para a cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre o período de apuração de 01/01/2007 a 31/12/2007, decorrente da utilização de créditos básicos indevidos.

O processo em questão foi julgado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Ementa abaixo colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

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

Portanto, resta prejudicado o pedido de suspensão do presente feito, bem como o pedido.

Por sua vez, o Julgador *a quo* tratou sobre os dispositivos legais que embasaram a defesa, bem como não restou configurada a previsão do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972, não havendo causa para nulidade do acórdão recorrido.

**Mérito****Da Súmula CARF nº 20.**

Com relação ao mérito, inicialmente cabe observar que não se enquadra neste caso a Súmula CARF nº 20, que assim dispõe:

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

*Acórdãos Precedentes:*

*Acórdão nº 202-15269, de 05/11/2003 Acórdão nº 202-15366, de 03/12/2003 Acórdão nº 202-15455, de 17/02/2004 Acórdão nº 202-16141, de 28/01/2005 Acórdão nº 204-00488, de 11/08/2005*

**Impera destacar que os Acórdãos precedentes<sup>1</sup> não versam especificamente sobre imunidade, motivo pelo qual não há subsunção do presente caso concreto à fundamentação legal que embasa a Súmula em referência.**

Neste sentido, a 3ª Turma da Câmara Superior deste Tribunal Administrativo já se pronunciou em processos da Recorrente, através do Acórdão nº 9303004.581 (PAF: 16682.720026/201228) e Acórdão nº 9303007.368 (PAF: 16682.721220/201221), com votos favoráveis ao afastamento desta Súmula, proferidos pelos Eminentes Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, vencidos por desempate por voto de qualidade.

**Do crédito de IPI sobre MP, PI e ME utilizados na fabricação de produtos derivados de petróleo.**

A Recorrente alega que a compensação pretendida e declarada no PER/DCOMP nº 32501.23551.190208.1.3.01-1645, bem como o Pedido de Restituição e Ressarcimento representado pelo PER/DOMP nº 09322.31415.180208.1.1.01-3775 dizem respeito a créditos de IPI decorrente da aquisição de insumos (Matéria Prima, Produtos Intermediários e Materiais de Embalagens) utilizados na fabricação de óleos lubrificantes constantes das NCM nº 2710.1931 e 2710.1932 e, portanto, objeto da imunidade prevista no art. 155, § 3º da Constituição Federal.

Alega, ainda, que o RIPI vigente à época da apuração do crédito não impunha qualquer limitação ao alcance da referida regra imunizante.

Sem razão.

---

<sup>1</sup> Acórdão nº 202-15269, de 05/11/2003, Acórdão nº 202-15366, de 03/12/2003, Acórdão nº 202-15455, de 17/02/2004; Acórdão nº 202-16141, de 28/01/2005 e Acórdão nº 204-00488, de 11/08/2005.

Os produtos objeto do lançamento impugnado são classificados na posição NCM 2710.1931<sup>2</sup> (óleo lubrificante sem aditivo) e 2710.1932<sup>3</sup> (óleo lubrificante com aditivo), com a notação NT (não tributado) na Tabela da TIPI.

Para interpretação da legislação que rege a matéria e da sistemática da não cumulatividade, impera inicialmente trazer a lume os ensinamentos do Ilustre Jurista Geraldo Ataliba, que em sua renomada obra "Hipótese de Incidência Tributária"<sup>4</sup>, define o objeto da relação tributária e a consumação do fato impositivo como a entrega do dinheiro pelo contribuinte ao estado, concretizando o desígnio legal. (pág. 31)<sup>5</sup>.

A incidência do IPI é definida no Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), aplicável aos fatos objeto desta autuação e que assim dispõe:

*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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-lei nº 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 nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º). (sem destaque no texto original)***

*Art. 18. São imunes da incidência do imposto:*

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

<sup>2</sup> 2710.19.31 - Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto resíduos de óleos: - Outros - Óleos lubrificantes - Sem aditivos

<sup>3</sup> 2710.19.32 - Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto resíduos de óleos: - Outros - Óleos lubrificantes - Com aditivos

<sup>4</sup> Malheiros Editora Ltda, 6ª Edição, 14ª Tiragem, 2013.

<sup>5</sup> 8.1 Como a norma confere a um fato o efeito jurídico de atribuir a titularidade de uma soma de dinheiro ao poder público, assim que acontecido este fato o sujeito passivo (contribuinte) perde a titularidade desse dinheiro.

8.2 Fica, ipso facto, constituído no dever de entregá-lo ao credor. este fica com o direito de exigir tal entrega. Esta relação jurídica, que tem num de seus pólos o poder público (credor) e noutro o contribuinte (devedor), reveste a forma de obrigação que só se vai extinguir com a entrega (comportamento objeto da obrigação) do dinheiro ao credor. (pág. 32)

*§ 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.*

Da análise do artigo 2º, Parágrafo Único, constata-se que o campo de incidência do IPI abrange produtos dispostos na Tabela TIPI, tributados com alíquota zero ou maior, excluindo-se aqueles com a notação NT (não tributado).

Com isso, as normas gerais do IPI estabelecem que os produtos com notação “NT” na TIPI não são considerados produtos industrializados sujeitos ao recolhimento do imposto, ainda que resultem de operação, em tese, caracterizável como industrialização conforme as definições do artigo 4º do RIPI/2002.

Outrossim, impera ponderar que a não cumulatividade do IPI traduz-se no direito de o contribuinte abater o imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial com o valor pago na aquisição dos insumos. E, salvo as exceções legais, não sendo configurada a hipótese de incidência por falta de previsão para respectivo recolhimento, como ocorre no caso de produtos não-tributados, consequentemente não é possível a escrituração de créditos.

**Tal vedação é prevista pelo artigo 190, § 1º e artigo 193, inciso I, alínea "a" e § 2º do RIPI/2002. Vejamos:**

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

*§ 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 .*  
(sem destaque no texto original)

*Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):*

*I - relativo a MP, PI e ME , que tenham sido:*

*a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados;*

*§ 2º O disposto na alínea a do inciso I aplica-se, inclusive, a produtos destinados ao exterior. (sem destaque no texto original)*

Oportuno observar que por ocasião do fato gerador, o artigo 195, §§ 1º e 2º do RIPI/2002 tinha por previsão 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).*

*§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei nº 5.172, de 1996, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).*

*§ 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).*

*Art. 196. **O direito à utilização do crédito a que se refere o art. 195 está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento.** (sem destaque no texto original)*

**Os requisitos para escrituração de tais créditos estão previstos no artigo 190, § 1º, artigo 193, inciso I, alínea "a" e § 2º do RIPI/2002, acima já citados. OU SEJA, é expressamente vedada a escrituração de créditos relativos à MP, PI e ME que são empregados na industrialização de produtos não tributados.**

**Destaca-se, ainda, o artigo 49, parágrafo único da Lei nº 5.172/1996, assim dispõe:**

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

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

Analisando a evolução trazida pela legislação correspondente em conjunto com a regra do artigo 196, acima transcrito, o qual condiciona a utilização do crédito a que se refere o artigo 195 ao cumprimento das exigências previstas para a sua escrituração e, ainda, levando em conta que a redação do artigo 190, § 1º expressamente proíbe que sejam escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, não há dúvidas sobre a impossibilidade legal de aproveitamento dos créditos pretendidos neste litígio.

Frise-se que, posteriormente, o RIPI/2002 foi revogado pelo Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), tornando tal impossibilidade de creditamento mais clara através do §1º do art. 251, §§ 1º e 2º do artigo 256 e artigo 257.

**Por sua vez, o artigo 11 da Lei nº 9.779/99 tratou sobre a utilização dos créditos do IPI nos seguintes termos:**

*“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. (sem destaque no texto original)*

**A IN/SRF nº 33/1999 assim previa em seu artigo 4º:**

*“INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 33, DE 04 DE MARÇO DE 1999 DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DO SALDO CREDOR DO IPI - ART. 11 DA LEI NO 9.779, DE 1999*

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

Consigna-se que até a vigência da Lei nº 9.779/99 havia a previsão do artigo 5º Decreto-Lei nº 491/1969, que autorizava a manutenção e utilização de créditos do IPI relativos à MP, PI e ME efetivamente utilizados na industrialização de produtos exportados, não obstante terem sido excluídos do campo de incidência do imposto pelo artigo 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal.

O incentivo legal do Decreto-Lei nº 491/1969 foi restabelecido pelo artigo 1º, inciso II da Lei nº 8.402/92 e não foi revogado pela Lei nº 9.779/99, a qual apenas ampliou a possibilidade de créditos igualmente a produtos isentos e tributados à alíquota zero, o que levou ao texto do artigo 4º da IN SRF nº 33/99, acima transcrito.

Portanto, ao incluir os produtos "imunes", conclui-se que a Instrução Normativa em referência não criou exceção não prevista na Lei nº 9.779/99, mas tão somente compilou no texto legal o dispositivo que já vigorava naquele momento, qual seja: produtos imunes por destinação à exportação.

A regra de exceção ditada pelo Artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 não admite interpretação extensiva para permitir o creditamento relacionado a produtos finais não tributados, pois o benefício somente foi reconhecido pela lei aos produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, como já mencionado. Aplicando-se o Princípio da Estrita Legalidade,

nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem que o seja por lei. Neste sentido se posicionou o Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao REsp nº 1060199/SP, de Relatoria do Eminentíssimo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 05/08/2010, DJe 01/09/2010, bem como através do julgamento ao REsp nº 1027678/SP, de Relatoria do Eminentíssimo Ministro LUIZ FUX, da Primeira Turma, julgado em 19/02/2009, DJe 25/03/2009.

E, tão somente no sentido de dispor sobre a incidência do artigo 11 da Lei nº 9.779/1999, combinado com o art. 5º do Decreto-lei nº 491/1969 e o art. 4º da IN SRF nº 33/1999, em 18/04/2006 foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5/2006.

Até a edição do ADI SRF nº 05/2006, a Recorrente estava albergada pela Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 394, de 2003, que igualmente utilizada para justificar o creditamento. Todavia, após a publicação oficial de tal ato, não cabe mais aplicar o entendimento da Receita Federal objeto da consulta anterior.

Não vem ao caso a discussão sobre a força normativa de um Ato Declaratório, uma vez que o impedimento ao direito creditório da Recorrente advém das legislações incidentes sobre a matéria, conforme já demonstrado.

O Superior Tribunal de Justiça já tratou sobre a matéria em julgamento ao REsp nº 1.015.855-SP (STJ, Primeira Turma, Relator Ministro José Delgado, Julgamento em 08/04/2008, DJe de 30/04/2008), conforme Ementa abaixo transcrita:

*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.

6. O direito tributário, dado o seu caráter excepcional, porque consiste em ingerência no patrimônio do contribuinte, não pode ter seu campo de aplicação estendido, pois todo o processo de interpretação e integração da norma tem seus limites fixados pela legalidade.

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.

8. A questão relativa à ofensa ao art. 49 do CTN, referente ao direito de aproveitamento integral dos créditos de IPI, conforme defendido pela empresa, não fica dissociada do exame do princípio da não-cumulatividade (art. 153, IV, § 3º da CF/88), impedindo o seu exame nesta via excepcional.

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.*

*10. Os posicionamentos do STJ e do STF alinham-se no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI. É reconhecida somente quando o aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco, o que se verifica no caso dos autos. Deve ser determinada, portanto, a incidência da Taxa Selic, que engloba atualização monetária e juros, sobre os créditos da recorrente que não puderam ser aproveitados oportunamente.*

*11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para reconhecer, tão-somente, o direito da contribuinte à utilização dos créditos de IPI adquiridos entre 08/01/1999 e 08/01/2004 em razão da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. (SEM DESTAQUES NO TEXTO ORIGINAL)*

A orientação dada pela decisão acima direciona a Jurisprudência do STJ sobre o tema, a exemplo do AgInt no REsp nº 1.572.317-PR, proferido pela Segunda Turma, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Herman Benjamin (J: 02/02/2017, DJE: 03/03/2017).

**Em síntese, conclui o STJ que o direito ao crédito de IPI só existe quando os produtos tiverem saída tributada, não cabendo a ampliação da incidência do artigo 11 da Lei nº 9.779/1999, que abrange apenas a isenção ou alíquota zero, nada prevendo sobre produtos imunes ou não tributados. Reitera-se que, neste caso, deve ser aplicado o artigo 97 do Código Tributário Nacional, bem como o Princípio da Legalidade e o artigo 150, inciso I da Constituição Federal.**

**Outrossim, a Recorrente pede para que seja reconhecido o seu direito ao crédito escriturado, argumentando que a não cumulatividade é previsão de ordem constitucional (artigo 153, § 3º, IV) e sem limitação quanto aos produtos imunes.**

Ocorre que a conclusão pela impossibilidade ao creditamento pretendido decorre de expresso texto legal e, eventual questionamento quanto à restrição ao instituto da imunidade esbarra em análise sobre a inconstitucionalidade da legislação que rege a matéria, o que é de competência privativa do Poder Judiciário.

Ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais compete julgar recursos que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RICARF: artigo 1º), incidindo, portanto, a Súmula CARF nº 2<sup>6</sup>.

Este Colegiado já se pronunciou da mesma forma em caso análogo, a exemplo do v. Acórdão nº 3402-003.838.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

<sup>7</sup> Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 10/01/2003 a 31/12/2003

IPI. IMUNIDADE . DERIVADOS DE PETRÓLEO.

Em razão dos fundamentos acima, concluo que correta a não homologação das compensações objeto deste litígio.

**Por fim, cabe registrar, nos termos do art. 63, § 8º do Anexo II do RICARF, que os Conselheiros que votaram pelas conclusões do voto desta Relatora fizeram-no sob o fundamento de que seria aplicável ao caso a Súmula CARF nº 20.**

### **Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos

---

É vedado ao CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Súmula CARF n. 2). Assim, não é possível ao Tribunal Administrativo declarar a inconstitucionalidade de expressa determinação legal de tributação por alíquota positiva constante da Tabela de incidência de IPI (TIPI) de produtos que se enquadram como derivados de petróleo, sob o argumento de estarem abarcados pela imunidade tributária.

#### **CRÉDITO AQUISIÇÃO INSUMOS NÃO TRIBUTADOS.**

O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. (Supremo Tribunal Federal, RE n.º 398.365, repercussão geral). Aplicação do art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF.

Recurso Voluntário Negado (Acórdão nº 3402-003.838 - PAF: 10970.000401/2008-10 - Relatora: Conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne)