



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

Processo nº 16682.902794/2011-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.846 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de março de 2019
Matéria DCOMP - NÃO CUMULATIVIDADE IPI
Recorrente RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. TIPI.

Produtos relacionados na TIPI com alíquota positiva ou alíquota zero não estão abrangidos pela imunidade objetiva prevista aos derivados de petróleo no § 3º do art. 155 da Constituição Federal. Esses produtos estão dentro do campo de incidência do IPI em decorrência de decreto do poder executivo. Impossibilidade de afastar a sua aplicação por força da súmula CARF nº 2.

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS UTILIZADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES EM RAZÃO DO ART. 155, § 3º DA CF. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 20.

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2010

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Preclusão do direito de fazê-lo na segunda instância.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2009

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA.

Por se tratar de matéria de ordem pública a decadência tributária do lançamento deve ser conhecida de ofício, quando não for objeto de impugnação.

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS ESCRITURAIS DO IPI. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. PAGAMENTO.

Havendo pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, ressalvado a prática de dolo, fraude ou simulação. A legislação do IPI, art. 183 do RIPI/2010, reconhece expressamente que os créditos escriturais do imposto é tratado com pagamento do imposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para aplicar a decadência aos fatos geradores de 01/2008 a 11/2008.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados, apurados no 4º trimestre/2008, cumulado com declaração de compensação. Foi apresentado o PER/DCOMP nº 21683.12382.301210.1.3.01-7888 (fls. 175-178), declarando a compensação por um crédito histórico no valor de R\$ 4.287.693,40.

A unidade de origem, após a realização de diligência destinada a apurar a liquidez e certeza do direito creditório, emitiu o Termo de Informação Fiscal de fls. 169-171 e o despacho decisório de fl. 172, indeferindo o pedido de ressarcimento e não homologando a compensação correlata, tendo em vista que o resultado da diligência foi a lavratura de um auto de infração para constituir crédito tributário sobre algumas operações (débito) e, também, realizar glosas de crédito.

O auto de infração recebeu o numero de processo 16095.720242/2013-74.

Conforme referido TIF, o auto de infração teve, em síntese, as seguintes acusações:

Sobre os débitos, afirmou:

Houve emissão de Notas Fiscais sem destaque do imposto na saída dos produtos classificados pela empresa na posição fiscal 2710.1992 e 2710.1999, relacionada na TIPI com alíquota de 8%.

As saídas se referem a venda de mercadorias de produção do estabelecimento como também a revenda de mercadorias adquiridas ou recebida de terceiros, importadas;

Neste contexto, afirmou a fiscalização que o parágrafo único do artigo 2º do Regulamento do IPI vigente na época dos fatos previa que o campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não tributado).

- Sobre as glosas, afirmou.

A empresa também produziu e promoveu saídas por vendas de produtos classificados na posição fiscal 2710.1931, 2710.1932, que também não tiveram destaque do imposto, esses relacionados na TIPI como não tributados (N/T). (...)

O artigo 11 da Lei 9.779/99, possibilita a manutenção do crédito relativo à aquisições de insumos aplicados em produtos tributados à alíquota zero ou isento, imunes quando destinados à exportação. (...)

O § 3º do artigo 2º da IN 33/99 dispõe que deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

Considerando esse ordenamento os créditos pelas aquisições das matérias primas, PI e ME aplicados nos produtos classificados nas posições 27.10.1931 e 2710. 1932, foram apurados e por não terem direito a manutenção, na reconstituição da escrita fiscal foram estornados.

A fiscalização ainda apontou que o estabelecimento utiliza insumos comuns na fabricação de produtos tributados e produtos não tributados. Em vista disso, e com base em listas técnicas fornecidas pela Recorrente contendo a discriminação dos insumos aplicados nos produtos industrializados, com seus valores, características e NCM, a fiscalização adotou uma metodologia para a quantificação das glosas.

Com isso, elaborou uma relação percentual entre a quantidade de cada matéria-prima utilizada no produto tributado e a quantidade do produto não tributado. O percentual encontrado foi utilizado no total dos créditos, em cada mês, para fins de apuração dos créditos que deveriam ser estornados.

Com base nestas conclusões da fiscalização e do auto de infração, foi proferido o Despacho decisório com o seguinte teor:

Analizadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte:

- Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 4.287.693,40

- Valor do crédito reconhecido: R\$ 0,00

O valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s):

- Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.

- Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.

- Redução do saldo credor do trimestre, passível de ressarcimento, resultante de débitos apurados em procedimento fiscal.

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

Diante do exposto:

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

21683.12382.301210.1.3.01-7888

INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no(s) PER/DCOMP:

24196.94694.141210.1.1.01-6642

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 28/02/2014.

Inconformada, a Recorrente apresentou sua manifestação de inconformidade (fls. 02-18), instaurando o contencioso administrativo, argumentando, em síntese:

- pugnou pela suspensão do presente processo, em razão do trâmite do processo relacionado ao auto de infração, nº 16095.720242/2013-74, por uma questão de segurança jurídica, razoabilidade e para fins de evitar decisões conflitantes, nos termos do art. 265 do CPC;

- afirmou que a fiscalização não se baseou em nenhum critério técnico para justificar a desclassificação dos produtos como derivados de petróleo;

- afirmou que não há incidência de IPI sobre derivados de petróleo, nos termos do art 155, § 3º da Constituição;

- a própria TIPI incorreu em total desrespeito à imunidade constitucional por pretender a tributação do IPI sobre os produtos mencionados no capítulo 27.10, reservados aos derivados de petróleo, ao prever, para determinados itens desse capítulo, alíquotas positivas do imposto;

- afirmou que as notas explicativas sobre o capítulo 27.10, notadamente as Notas 2 e 3, não deixam dúvidas de que os produtos ali classificados são hidrocarbonetos.

- afirmou que nem mesmo o Decreto nº 4.544/02 (RIPI), determinou qualquer restrição ao conceito de derivados de petróleo, como pretende fazer crer o auto de infração;

- afirmou que os produtos que negocia possuem mais de 70% de hidrocarbonetos derivados de petróleo em sua composição, sendo o que basta para serem quimicamente considerados hidrocarbonetos (derivados de petróleo), classificados nas posições 2710.1932, 2710.1992 ou 2710.1999 segundo sua destinação, isto é, lubrificante com aditivos, líquido para transmissões hidráulicas, etc;

- o Art. 18, § 3º do RIPI/2002 não estabelece nenhuma restrição ao conceito de derivados de petróleo. A simples classificação química dos produtos como hidrocarbonetos os deveria enquadrar automaticamente no conceito de derivados de petróleo;

- é imprescindível que se reconheça a imunidade, e, por via de consequência, a ilegalidade da exigência de valores de IPI sobre tais produtos imunes;

- sobre as glosas dos créditos, afirmou que a não cumulatividade do IPI prevista na constituição prevê a possibilidade de abatimento dos débitos do imposto, com os créditos decorrentes de aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário;

- se houve aquisição de bem gravado pelo imposto, é direito do contribuinte escriturar o crédito em sua contabilidade. Havendo saída isenta ou não tributada, inexistirá débito a ser compensado quando do cálculo do saldo do imposto a recolher do mês de competência, que poderá ser credor ou devedor. Contudo, em havendo saldo credor, é direito do contribuinte a manutenção dos créditos e a sua alocação para as competências seguintes;

- o art. 11 da Lei nº 9.779/99 apenas explicitou um direito preexistente dos contribuintes no tocante à legislação, sendo constitucionalmente garantido aos contribuintes a manutenção de seus créditos a despeito de haver saídas não tributadas ou imunes;

- somente a partir de Junho/2010, com o Decreto nº 7.212/2010 (novo RIPI), posterior aos fatos geradores em questão, é que a legislação regulamentadora passou a prever expressamente a vedação ao crédito decorrente da aquisição de insumos utilizados na produção de produtos imunes;

Em 14/01/2015 foi proferido o Acórdão 01-31.080 pela 3ª Turma da DRJ/BEL (fls. 182-196), julgando improcedente a manifestação de inconformidade, assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

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

PAF. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

IPI. ALÍQUOTA. PRODUTOS DAS POSIÇÕES 2710.19.92 e 2710.19.99.

A saída dos produtos classificados nas posições fiscais 2710.19.92 e 2710.19.99 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI submete-se à alíquota de 8%.

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

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, inclusive quando se trate de produtos alcançados por imunidade.

RESSARCIMENTO. DIREITO CREDITÓRIO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

O ressarcimento de IPI vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária que rege a espécie, devendo ser indeferido quando sua existência não resulte demonstrada pelo contribuinte.

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO INEXISTENTE.

A declaração de compensação somente pode ser homologada quando o respectivo direito creditório resulte comprovado pelo sujeito passivo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Como fundamento de decidir, a DRJ apresentou os seguintes argumentos:

- não há previsão na legislação específica previsão para o sobrestamento de processos administrativos, ainda que presente eventual conexão ou relação de prejudicialidade;
- a previsão existente é acerca da conexão de processos, contudo, como o processo administrativo do auto de infração se encontra em fase recursal diversa, não seria possível operacionalizar tal apensamento;
- há presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e regulamentos. À autoridade administrativa não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia de preceitos normativos. Impõe-se ao agente da Administração Pública aplicá-las;
- quanto aos débitos do imposto, relativos aos produtos das posições 2710.19.92 e 2710.19.99 da TIPI, a imunidade relativa a derivados do petróleo restringe-se aos

hidrocarbonetos decorrentes do refino, sendo que os produtos compostos de petróleo que não se beneficiam de imunidade encontram-se relacionados na TIPI com alíquota positiva ou zero e, portanto, sujeitos ao pagamento do imposto;

- haver na TIPI produtos com notação "NT" não implica, necessariamente, que esta notação decorre de imunidade ou não incidência (pois se trata de produto natural), tendo em vista a existência de produtos industrializados que poderiam ser tributados pelo imposto, mas aos quais o legislador ordinário, por razões de ordem extrafiscal, optou por não tributar;

- a legislação tributária (art. 18, § 3º, do RIPI/2010) adota como critério para interpretação do alcance da imunidade constitucional conferida a derivados de petróleo o da imediatidade, pelo qual somente são imunes os produtos obtidos diretamente do refino (decomposição do petróleo bruto por intermédio de destilação fracionada), excluindo-se, por decorrência, os produtos ulteriormente colocados em circulação mercantil e aqueles que venham a ser obtidos por qualquer processo de industrialização subsequente (transformação ou beneficiamento ulteriores);

- os produtos do caso concreto, embora se tratem de óleo essencialmente constituído por hidrocarbonetos, classifica-se na subposição 2710.19.92 e outros 2710.19.99, ambos com alíquota de 8%;

Quanto às glosas.

- não há autorização normativa para o aproveitamento de créditos decorrentes da não-cumulatividade do IPI quando se trate da industrialização de produtos NT, aí incluídos os imunes;

- o art. 11 da Lei n.º 9.779, de 11/01/1999, trouxe inovação na legislação do IPI, permitindo a manutenção dos créditos em situações específicas, mas a partir da vigência de tal disposição normativa;

- as saídas realizadas estão com notação NT (27.10.1931 e 2710. 1932), mas não porque são imunes, mas sem tributação porque o legislador ordinário, fundado em razões de ordem extrafiscal, não quis tributar; assim como os demais produtos que integram a posição 2710 que também não se encontram gravados por imunidade;

- com isso, para as saídas sem tributação (NT), os créditos devem ser estornados, e mesmo que fossem imunes, apenas a imunidade decorrente de exportação permite a manutenção dos créditos;

- esta disposição normativa somente pode ser afastada mediante a declaração de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, o que se encontra obstado, porém, ao julgador administrativo;

- ou seja, os produtos imunes a que se referem a IN SRF nº 33/1999 e o RIPI/2002, limita-se àqueles imunes porque destinados à exportação (inciso III do §3º do art. 153 da CF/1988);

- cita o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17/04/2006;

- afirma haver matéria não impugnada e, portanto, preclusa, relativa à metodologia utilizada pela fiscalização para o cálculo da glosa, elaborando um cálculo proporcional entre os insumos utilizados em produtos tributados e produtos não tributados.

Cientificada da decisão, a Recorrente apresentou, no prazo, seu recurso voluntário (fls. 205-226), repisando os argumentos de sua manifestação de inconformidade, acrescentando apenas que, ao contrário do que foi alegado pela decisão de primeira instância, a Recorrente não pretende que seja julgada a inconstitucionalidade/ilegalidade de dispositivo legal na via administrativa, mas tão somente que o referido dispositivo legal seja interpretado e aplicado corretamente ao caso em questão.

Isso porque, continua a Recorrente, a norma faz menção aos conceitos de “imediato e direto” como pretendeu fazer crer a decisão recorrida, estabelecendo apenas duas exigências, quais sejam: (i) seja o produto decorrente do refino de petróleo; e (ii) possa ele ser classificado quimicamente como hidrocarboneto.

É a síntese do necessário.

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior

O recurso voluntário é tempestivo e por atender os demais requisitos da legislação será conhecido.

O presente julgamento se reflete em todos os demais processos listados abaixo, todos incluídos no mesmo auto de infração 16095.720242/2013-74, pois representam a mesma discussão de PER/DCOMP, alterando-se apenas o período de apuração. Assim, apenas será preciso verificar em cada um deles, se há algum período atingido por decadência:

16682.902792/2011-28	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
16682.902793/2011-72	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
16682.902794/2011-17	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
16682.902795/2011-61	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
16682.902796/2011-14	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
16682.902797/2011-51	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
16682.902798/2011-03	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
16682.902799/2011-40	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
16682.902800/2011-36	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
16682.902801/2011-81	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
16682.902802/2011-25	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.

Preliminarmente, afasta-se a possibilidade de suspensão do feito, nos termos do art. 265 do CPC/1973, pois o processo administrativo relativo ao auto de infração, nº 16095.720242/2013-74, encontra-se em momento processual muito mais avançado, tendo já o julgamento de seu recurso voluntário já efetuado por esta colenda 1ª turma ordinária, inclusive, com julgamento de Recurso Especial interposto pela Recorrente na Câmara Superior, aguardando-se, neste momento, o juízo de admissibilidade de embargos de declaração opostos pela Recorrente.

Com isso, afasta-se a possibilidade de suspensão do feito, nem mesmo de conexão, pois, além de em fases processuais distintas, o mérito do processo relativo ao auto de infração já foi julgado.

Quanto ao mérito, a controvérsia se restringe ao débito de IPI, em razão da realização de operações com produtos industrializados sem destaque na nota fiscal e classificados na NCM 2710.1992 e 2710.1999, com alíquota de 8%.

Há também controvérsia sobre as glosas de crédito diante da falta de estorno na escrituração decorrente de aquisições das matérias primas, PI e ME aplicados nos produtos classificados nas posições 27.10.1931 e 2710. 1932, os quais possuem notação "NT" na TIPI.

Creio correta a autuação fiscal e a decorrente não homologação dos PER/DCOMPs, em razão da constituição do débito do imposto (crédito tributário), em virtude da falta de destaque do imposto nos documentos fiscais que representam a realização de operações com produtos industrializados classificados na NCM 2710.1992 e 2710.1999, cuja alíquota na TIPI era de 8%.

Quanto às glosas de crédito de MP e PI utilizados na industrialização de produtos com notação NT, de fato, há ausência de previsão legal pela manutenção dos créditos de insumos utilizados em produtos industrializados, mas com notação NT.

No entanto, a discussão deveria ter sido baseada em categorias tributárias, e não o foi, nem mesmo pela Recorrente em sua impugnação. A própria DRJ em sua respeitável decisão, traz argumentos que poderiam ser a solução do caso, com um arrazoado acerca das hipóteses de utilização da notação NT na TIPI:

- i) para casos de não incidência pura e simples, pois diante de um produto *in natura* ou não industrializado;
- ii) para casos de não incidência em razão de uma regra de imunidade que retira a competência tributária para uma dada situação ou objeto;
- iii) não incidência no exercício da competência tributária, pois, embora diante de um produto industrializado, o legislador pretende não tributar por razões extrafiscais.

Esta última hipótese de não incidência, a meu ver, tem natureza jurídica de isenção, sendo, portanto, possível a manutenção do crédito da não cumulatividade decorrentes das aquisições de MP, PI e ME, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/1999.

Porém, não há clareza nos autos sobre qual é a natureza da notação NT para os produtos classificados nas posições 27.10.1931 e 2710. 1932, já que a Recorrente fincou-se no argumento de que tais produtos são NT porque são derivados de petróleo e, portanto,

imunes, enquanto que a fiscalização e a d. DRJ, diante destes argumentos, afirmam que apenas na imunidade decorrente de exportação há possibilidade de manutenção dos créditos.

Ressalte-se, no entanto, que esta colenda 1ª Turma Ordinária já julgou, em 2016, o auto de infração que realizou a constituição dos débitos e as glosas de crédito, no autos do processo nº 16095.720242/2013-74, também concordando *in totum* com a fiscalização e com a r. decisão de piso, mantendo-se as glosas e os lançamentos do débito, apenas reconhecendo, de ofício, um período de decadência do direito de lançar (decisão mantida pela CSRF).

Na CSRF, em sede de Embargos no Recurso Especial, a discussão resume-se à possibilidade de rediscussão da matéria não impugnada em primeira instância administrativa, relativo à metodologia do cálculo das glosas.

Como o mérito do auto de infração já foi julgado e por concordar com os termos do v. acórdão proferido por esta turma no julgamento do recurso voluntário do auto de infração, peço vênica para transcrever seus fundamentos para adotá-los como fundamentos desta decisão:

Produtos das Posições 2710.19.92 e 2710.19.99 da TIPI

Como visto a primeira controvérsia a ser debatida é quanto ao lançamento do IPI em relação aos produtos da posição fiscal 2710.19.92 e 2710.19.99.

A fiscalização afirma que esses produtos estão relacionados na TIPI - Tabela do IPI - com aplicação de alíquota positiva de 8%. Que são produzidos e revendidos pelo contribuinte sem o lançamento do imposto nas notas fiscais de venda. No caso os produtos de revenda são importados, tendo sido pago o IPI correspondente por ocasião da importação.

A recorrente entende que são produtos derivados de petróleo abrangidos pela imunidade constitucional. Alega que a decisão recorrida incorre em equívoco ao sustentar que a questão discutida seria de cunho eminentemente constitucional. Nesse sentido sustenta que o próprio RIPI/2002, em seu § 3º do art. 18, é que determinava a não incidência do IPI sobre derivados de petróleo. Portanto a discussão não é de âmbito constitucional, mas de aplicação incorreta da lei pela fiscalização.

Ressalte-se que não há controvérsia sobre referida classificação fiscal.

Entendo que nesse caso a razão está com a fiscalização e com a decisão recorrida. É que a sistemática de tributação do IPI é efetuada com base na TIPI, nos termos do art. 2º, parágrafo único, do RIPI/2002:

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).

A leitura do dispositivo acima transcrito não deixa margem de dúvidas. O campo de incidência do IPI foi determinado por lei que estabeleceu competência à TIPI para definir os produtos com incidência ou não do IPI e suas respectivas alíquotas. É de conhecimento primário que os produtos atingidos por imunidade constitucional estão fora do campo de incidência do imposto. Portanto, se os produtos da posição fiscal 2710.1992 e 2710.1999, estão listados na TIPI com alíquota positiva, o legislador infra-constitucional entendeu que eles não são destinatários daquela imunidade.

Portanto, se da TIPI consta alíquota positiva, tal fato não é controverso, trata-se de produto industrializado abrangido no campo de incidência do IPI. Entendo desnecessária toda a discussão travada a respeito se é ou não hidrocarboneto ou se é ou não um derivado de petróleo. Na verdade assim está descrita a dita imunidade na CF:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Por sua vez, coube ao Regulamento do IPI, limitar o vastíssimo termo "derivados de petróleo". Assim o fez no art. 18, § 3º do Decreto nº 4.544/2002, nos seguintes termos:

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.

(...)

Como já dito, essas normas estão tratando de produtos industrializados que estão fora do campo de incidência do IPI. Trata-se de uma imunidade objetiva que alcança o produto independente de sua destinação ou de quem o fabrica. O instrumento legal utilizado pela legislação do IPI, para identificar os produtos que estão fora de seu campo de incidência é a TIPI, conforme determinação do parágrafo único do art. 2º do RIPI/2002, acima transcrito.

Nesse sentido assim consta da TIPI, para o período abrangido pelo lançamento, aprovada pelo Decreto nº 6006/2006:

<i>NCM</i>	<i>Descrição</i>	<i>Alíquota (%)</i>
<i>2710.19.92</i>	<i>Líquidos para Transmissões Hidráulicas</i>	<i>8</i>
<i>2710.19.99</i>	<i>Outros</i>	<i>8</i>

Ressalte-se que em várias posições consta a expressão NT (Não Tributado) que são utilizados para designar os produtos que estão fora do campo de incidência do IPI, ou por imunidades constitucionais ou até mesmo por determinação legal como bem apontou a decisão recorrida. Aliás, peço licença para transcrever trecho da citada decisão que ilustra bem a questão dos produtos NT da TIPI:

(...)

Em análise da legislação aplicável à espécie, notadamente da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660/2011, e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH, aprovada pela IN RFB nº 807/2008, verifica-se, de pronto, que há três “espécies” de bens que se encontram fora do campo de incidência do IPI, que podem ser descritos como seguem:

a) Produtos naturais ou em bruto que, em razão de sua própria natureza, encontram-se fora do campo de incidência do imposto, já que não sofreram qualquer processo de industrialização, tais como os animais vivos classificados no Capítulo 1 da TIPI. Tais produtos possuem notação NT.

b) Produtos abrangidos pela imunidade. Aqui, encontram-se produtos alcançados por: b.1) imunidade objetiva, tais quais os livros, classificados na posição 49.01 da TIPI e com notação NT; e b.2) imunidade condicionada, relacionada a duas hipóteses: produtos industrializados destinados à exportação e papel para impressão de livro, jornais e periódicos, os quais não possuem notação NT na TIPI.

c) Produtos retirados do conceito de industrialização sob determinadas condições, os quais não possuem a notação NT na TIPI (v.g., não se considera industrialização o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor, nos termos do art. 5º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.686/1979).

d) Produtos que poderiam ser tributados pelo imposto, mas aos quais o legislador ordinário, por razões de ordem extrafiscal, optou por não tributar, tal qual a farinha de trigo da posição 1101.11.10. Tais produtos também possuem a notação NT na TIPI.

Acerca do tema, Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas, em sua obra “Tudo sobre IPI”, vol. 1, 3ª edição, págs. 18 e 19, também conclui:

“A Tabela de incidência do IPI – TIPI relaciona todas as coisas existentes, objeto de comercialização, quer sejam produtos naturais ou industrializados. Os produtos naturais evidentemente estão seguidos da notação NT (que significa não tributado), por força da norma constitucional básica que estabelece a incidência do imposto somente sobre os produtos industrializados.

Os produtos industrializados, assim considerados também os produtos naturais que tenham sofrido um processo mínimo de elaboração ou beneficiamento, poderão constar da TIPI seguidos da alíquota de incidência, ainda que zero, ou da notação NT.

Podemos dividir os produtos relacionados na TIPI com a notação NT em três categorias:

a) Produtos naturais (animais, vegetais e minerais) em estado bruto, sem que tenham passado por qualquer processo de elaboração, para os quais a União não tem competência para instituir (e cobrar) o IPI. Neste caso, não há que se falar em imunidade, mas em falta de autorização constitucional para que seja cobrado o imposto sobre tais produtos.

(...)

b) Produtos industrializados que, por determinação da Constituição, não possam ser alcançados pela incidência do imposto. São os produtos imunes ao IPI (...).

c) Produtos industrializados que o legislador ordinário não quis tributar.

(...).”

*Deriva das constatações acima que nem todos os bens com notação NT na TIPI são “produtos naturais ou em bruto” ou “produtos imunes”. Logo, **não é da simples notação utilizada pelo legislador ordinário que se poderá concluir, a priori, qual a natureza do bem ou produto**, posto que, reafirme-se, a referida notação não se encontra reservada exclusivamente a “produtos da natureza” ou “produtos imunes”.*

(...)

Essa sistemática faz todo sentido na aplicação da legislação atinente ao IPI e também ao II. A imensa vastidão de produtos industrializados justifica a adoção da classificação dos produtos na NCM e a correspondente adoção da TIPI para determinar a incidência ou não de referidos tributos. No

caso a fiscalização está vinculada sim à aplicação das alíquotas previstas na TIPI. Entender que essas alíquotas não obedecem o preceito constitucional da imunidade tributária aos derivados de petróleo, significa negar validade à TIPI que foi aprovada por Decreto do Poder Executivo. Ou seja, significa sim afastar a aplicação da Lei por eventual inconstitucionalidade. Se a tese do recorrente estiver correta, não acho que seja o caso, teríamos que declarar a inconstitucionalidade do decreto que aprovou a TIPI, situação não permitida aos julgadores do processo administrativo, nos termos da Súmula CARF nº 2 e art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

Portanto nego provimento ao recurso voluntário nessa matéria.

Crédito de Insumos Utilizados em Produtos Não-Tributados

A outra matéria controversa é quanto ao aproveitamento de crédito de IPI em relação à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem quando destinados à industrialização de produtos não tributados ou imunes. Nessa questão o recurso voluntário repetiu exatamente os mesmos argumentos de sua impugnação. Não combateu, portanto, especificamente as razões de decidir utilizada na decisão recorrida. Por essa razão e por concordar com aquela decisão, utilizo-a como fundamento para negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99. Assim transcrevo abaixo a parte do voto daquela decisão:

(...)

Sustenta o impugnante o direito à apropriação de créditos relativos à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem quando destinados à industrialização de produtos não tributados ou imunes.

É patente, contudo, a ausência de autorização normativa para o aproveitamento de créditos decorrentes da não-cumulatividade do IPI quando se trate da industrialização de produtos NT, aí incluídos os imunes.

Nesse sentido, até o ano de 1998, a regra geral era no sentido da anulação do crédito relativo a insumos tributados utilizados na industrialização de produtos desonerados do imposto. Por tal razão, encontrava-se gravado no art. 174 do então vigente RIPI/1998:

“Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, e Lei n.º 7.798, de 1989, art. 12):

I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-

tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;”

Como exceção à regra, o vigente Decreto-Lei nº 491/1969, em seu art. 5º (restabelecido pelo art. 1º, II, da Lei nº 8.402/1992), prescrevia e prescreve:

“Art. 5º É assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados (restabelecido pelo art. 1º da Lei Ordinária nº 8.402/1992).

Conforme já explicitado, o referido dispositivo constitui exceção legal ao regramento da operacionalização do princípio da não-cumulatividade.

Por sua vez, o art. 11 da Lei nº 9.779, de 11/01/1999, trouxe inovação na legislação 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 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.”

A partir da vigência de tal disposição normativa (a qual ampliou as hipóteses de utilização e aproveitamento dos créditos e saldos credores do imposto), tornou-se possível a utilização dos créditos decorrentes da aquisição de produtos isentos e alíquota zero (produtos os quais, frise-se, encontram-se inclusos no campo de incidência do IPI). Foi mantida, porque não revogada, a exceção relativa a produtos exportados, os quais, não obstante haverem sido excluídos do campo de incidência do imposto pelo art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal de 1988, obtiveram o favor fiscal de manutenção e utilização dos créditos correspondentes.

Por decorrência, a IN SRF nº 33/1999 assim dispôs:

“Art. 1º A apuração e a utilização de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, inclusive em relação ao saldo credor a que se refere o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, dar-se-á de conformidade com esta Instrução Normativa.

(...)

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.”

Por sua vez, o Decreto nº 4.544/2002 – RIPI/2002 passou a dispor, em perfeita correspondência para com as disposições legais vigentes:

“Art. 176. É admitido o crédito do imposto relativo às MP, PI e ME adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação para o exterior, saídos com imunidade (Decreto-lei n.º 491, de 1969, art. 5.º, e Lei n.º 8.402, de 1992, art. 1.º, inciso II).

(...)

Art. 190. (...)

§ 1.º 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.

(...)

Art. 193. **Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto** (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25, § 3.º, Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2.º, alteração 8.ª, Lei n.º 7.798, de 1989, art. 12, e Lei n.º 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;

(...)

§ 2.º O disposto na alínea a do inciso I aplica-se, inclusive, a produtos destinados ao exterior.

(...)

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).”

Desta feita, resulta suficientemente óbvio que a disposições normativas constantes da IN SRF nº 33/1999 e do RIPI/2002, no sentido de que, a partir de 01/01/1999, os estabelecimentos industriais passaram a ter direito ao crédito do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos e tributados à alíquota zero, continuaram excluindo os produtos não-tributados, cujos créditos correspondentes devem ser estornados, posto que tais disposições, como assinala o próprio impugnante, não poderiam ou podem inovar o conteúdo das leis que lhes servem de suporte, as quais não autorizam o crédito relativo a MP, PI e ME empregados na industrialização de produtos não-tributados.

Ou seja, os produtos imunes a que se referem a IN SRF nº 33/1999 e o RIPI/2002, limita-se àqueles imunes porque destinados à exportação (inciso III do §3º do art. 153 da CF/1988). Trata-se, pois, da imunidade condicionada à exportação, que encontra exceção legal à regra geral de anulação do crédito relativo a insumos tributados utilizados na industrialização de produtos desonerados do imposto, nos termos do art. 5º do Decreto-Lei nº 491/1969.

Logo, não houve a extensão do benefício, sem base legal, para os produtos alcançados por imunidade objetiva, como é o caso da energia elétrica, derivados de petróleo, minerais etc., excluídos do campo de incidência do IPI e, portanto, não tributados, nos termos da limitação constitucional. Não se está diante, assim, de interpretação extensiva da lei, inclusive em razão da constatação de que careceria de validade a disposição infralegal que extrapolasse o conteúdo da lei respectiva, conforme já referido.

Finalmente, em 18/04/2006, foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17/04/2006, como segue:

“Art. 1.º Os produtos a que se refere o art. 4.º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.

Art. 2.º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5.º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4.º 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 n.º 4.542, de 26 de dezembro de 2002;

II - amparados por imunidade;

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

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

Em face das constatações anteriormente consignadas, resulta evidente que o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17/04/2006, ao referir que o disposto nas respectivas leis de incidência não se aplica aos produtos com a notação NT, amparados por imunidade e excluídos do conceito de industrialização, nada mais fez que elucidar que inexistia disposição legal que assegure o direito à manutenção do crédito de IPI quando o produto industrializado é imune (objetivamente) e, portanto, não tributado (uma vez que se encontra fora do campo de incidência do imposto). Em outros dizeres, o referido Ato Declaratório não inovou a ordem jurídica nem representou mudança de critério jurídico, haja vista que apenas explicitou o já contido na legislação tributária.

No mais, reafirme-se que as alegações acerca da (inexistente) inconstitucionalidade ou ilegalidade dos preceitos normativos em tela não podem ser opostas ao julgador administrativo.

(...)

Além disso referido tema já se encontra pacificado no Poder Judiciário. O Supremo Tribunal Federal através de seu Plenário, já teve a oportunidade de se pronunciar sobre a temática dos insumos tributados seguidos de saída desonerada, como constante no resultado do julgamento do Recurso Extraordinário 475.551/PR (DJe de 13/11/2009), assim ementado:

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

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

2. A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída:

o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva.

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

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

5. Com o advento do art. 11 da Lei n. 9.779/99 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero.

Recurso extraordinário provido” (g.n.)

Em consonância com esse entendimento, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já havia decidido, nos autos do RESP nº 1.015.855/SP (DJe de 30/04/2008), que os casos de produtos com notação NT e imunes estão fora do alcance do previsto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999. Confira-se:

“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.

(...)

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. (g.n.)

A decisão recorrida, portanto, além de afinada com esse entendimento, está sintonizada com a jurisprudência iterativa desta Corte Administrativa. Exemplificativamente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS UTILIZADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES EM RAZÃO DO ART. 150, INCISO III, alínea “d” da CF. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Não gera crédito de IPI a aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos cuja imunidade decorra do art. 150, inciso III, alínea “d” da Constituição Federal. A previsão para manutenção dos créditos previsto no art. 11, da Lei nº 9.779/99, alcança exclusivamente aqueles insumos utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero e imunes, caso a imunidade decorrer da exportação. (Acórdão nº 3201-002.096 de 15/03/2016. Processo 11050.001316/2002-10).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO.

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, inclusive quando se trate de produtos alcançados por imunidade objetiva. Aplicação da Súmula CARF n. 20. (Acórdão nº 3201-001.866 de 28/01/2015. Processo nº 16682.720026/2012-28).

Não bastasse isso essa matéria também é objeto da Súmula CARF nº 20, a qual vincula os julgadores desse colegiado.

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.*

Portanto nego provimento ao recurso voluntário também nessa matéria.

Matérias Preclusas

As duas matérias acima enfrentadas foram as únicas objeto da impugnação. Conforme relatado, o contribuinte em seu recurso voluntário apresentou matéria não impugnada a partir do item III.3 "DO ERRO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS GLOSADOS". Nesse tópico o recorrente afirma que houve erros na metodologia de apuração da base de cálculo do IPI, sendo que, em nome do princípio da verdade material, não há que se falar em preclusão, citando jurisprudência do CARF e pedindo o conhecimento e acatamento do seu recurso voluntário. Pugna pela realização de diligência para confirmação dos erros apontados.

Posteriormente, em 08/07/2015, cerca de um ano após a apresentação do recurso voluntário, o contribuinte apresentou o requerimento de e-fls. 617/627, por meio do qual inova praticamente todos os argumentos de defesa apresentando laudo técnico no qual apontaria uma série de erros na apuração do auto de infração, inclusive decadência parcial do lançamento.

A possibilidade de conhecimento e apreciação dessas novas teses deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, verbis:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997):

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

Os textos legais acima colacionados são muito claros. A fase litigiosa somente se instaura se a matéria for expressamente contestada e seus argumentos submetidos à primeira instância, determinando os limites do litígio. Todas essas novas questões não tendo sido apontadas na impugnação, impedem o seu conhecimento por essa turma julgadora. Conclui-se que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

O direito da parte à produção de provas posteriores, até o momento da decisão administrativa comporta graduação, a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e da necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade, a oficialidade, a segurança indispensável, a ampla defesa e a verdade material, para a consecução dos fins processuais. (A Prova no Processo Tributário, Coord. NEDER, Marcos Vinícius e outros – São Paulo : Dialética, 2010, p. 34 a 51)

Tenho entendimento que determinados elementos possam ser sim apreciados, quando apresentados a destempo, afastando a preclusão em alguns casos excepcionais, os quais indicam tratar-se daqueles que se referem a fatos notórios ou incontroversos, sobretudo em relação a documentos que permitem o rápido convencimento do julgador. O afastamento da preclusão em privilégio da verdade material pode se dar apenas diante de prova que se mostre inconteste para o julgador.

Não entendo que esse seja o caso dos autos. A matéria inovada no contexto do recurso voluntário, além de não apresentar qualquer demonstrativo está totalmente desacompanhada de elementos de prova, tanto é que o recorrente solicita a realização de diligências para sua comprovação.

Quanto ao laudo técnico apresentado pelo contribuinte, cerca de um ano após a apresentação do recurso voluntário, embora elaborado com refinamento técnico não pode ser objeto de conhecimento por essa turma dada a sua clara intempestividade. Notório verificar que para confirmação dos elementos apresentados no laudo técnico, seria necessária a realização de diligência o que por si só afasta o caráter de prova incontestável.

Nesse sentido, para contrapor a vasta jurisprudência apresentada pelo contribuinte que em tese, lhe seria favorável, transcrevo abaixo decisão da CSRF a respeito do acolhimento de provas após a impugnação:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO
FISCAL

Ano: 2001, 2002, 2003

PRECLUSÃO - APRESENTAÇÃO DE PROVA
DOCUMENTAL - RATEIO DE CUSTOS.

Em que pese o princípio do formalismo moderado que informa o processo administrativo fiscal, não é razoável, depois da impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer a prova quando, sem qualquer justificativa aceitável, ele deixou de fazê-lo em duas oportunidades anteriores (no curso da fiscalização e com a impugnação). Contudo, se aspectos específicos da prova a ser produzida demonstram que ela não se realizaria mediante a apresentação de planilhas e demonstrativos, e se os documentos trazidos posteriormente são suficientes a formação da convicção do julgador, não demandando diligências, o sopesamento dos princípios da verdade material, do formalismo moderado e do princípio finalístico do processo justificam o acolhimento das provas. (Acórdão nº 9101-002.114, de 24/02/2015, da 1ª Turma da CSRF - Processo nº 19740.000090/2006-05).

Veja que embora tenha havido o acolhimento das provas, exaltou-se o seu caráter de excepcionalidade. No presente caso a situação é ainda mais extrema, pois não estamos falando unicamente de provas, mas de novas matérias de defesa que sequer foram aduzidas na impugnação e a maior parte delas nem no recurso voluntário, somente em laudo técnico, o qual foi apresentado cerca de um ano após a apresentação do recurso voluntário.

Assim, entendo que não estamos diante de um caso de excepcionalidade em que a norma processual deva ser abrandada em nome dos

princípios da verdade material e do formalismo moderado que instruem o processo administrativo fiscal. O contribuinte nem sequer demonstrou qualquer impossibilidade ou justificativa plausível para que não tivesse submetido todas essas matérias em sua impugnação.

Decadência Reconhecimento de Ofício

Muito embora o contribuinte não tenha suscitado a decadência nem em sua impugnação e nem no recurso voluntário, entendo ser ela uma questão de ordem cogente, de análise obrigatória pelas autoridades lançadoras e julgadoras, e, em razão disto, analiso de ofício a questão decadencial no presente lançamento. Neste sentido transcrevo abaixo o art. 150 do CTN.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.(grifei)

De acordo com este dispositivo do CTN, se houver antecipação do pagamento, e não ocorrendo as situações de dolo, fraude ou simulação, o prazo para a fazenda pública efetuar o lançamento decai em cinco anos contados do fato gerador.

O presente auto de infração foi cientificado ao contribuinte em 20/12/2013, fl. 245, e abrangeu fatos geradores desde janeiro/2008. Assim, na regra do § 4º do art. 150 do CTN, acima transcrito, com a antecipação do pagamento, só poderiam ser objetos de lançamento os fatos geradores ocorridos de dezembro/2008 em diante.

No presente processo não constam provas de que tenha havido recolhimentos do IPI no período de 2008, porém na planilha de reconstituição da escrita fiscal do IPI, fl. 267, consta a informação da existência de créditos escriturais do IPI, os quais são considerados pagamentos para fins da legislação do IPI. Confira o disposto no art. 124 do RIPI/2002:

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966,

art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

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

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

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

Portanto, como houve antecipação de pagamentos, representados pela existência de créditos escriturais reconhecidos pela fiscalização, e não há acusação de dolo,

fraude ou simulação, há que se reconhecer que para o presente caso, o prazo decadencial deve ser contado em cinco anos da ocorrência do fato gerador.

Como o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 20/12/2013, a fazenda pública somente poderia lançar no presente caso os fatos geradores ocorridos até 21/12/2008. Portanto há que se reconhecer o transcurso do prazo decadencial relativo aos fatos geradores de 01/2008 a 11/2008. Não foram atingidos pela decadência os períodos lançados a partir de 12/2008, pois para este mês o fato gerador mensal deu-se em 31/12/2008.

Conclusão

Isto posto, conheço do recurso voluntário para lhe dar parcial provimento, reconhecendo-se decadência para os fatos geradores ocorridos entre 01/2008 até 11/2008.

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator