



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10467.901943/2008-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-007.965 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de dezembro de 2019
Recorrente JORNAL CORREIO DA PARAIBA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

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

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

Súmula CARF nº 20: "Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT".

PRELIMINAR. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. PRAZO.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, transcorridos da transmissão da DCOMP.

PRELIMINAR. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. PODER DE AUTOTUTELA DA ADMINISTRAÇÃO.

Não configura mudança de critério jurídico o controle de legalidade das decisões da Administração Pública. No âmbito do poder-dever de autotutela, pode a administração tributária rever suas decisões, afastando aquelas eivadas de ilegalidade. No contexto da análise de declaração de compensação, se a revisão de despacho decisório ocorrer dentro do prazo de cinco anos para a homologação tácita da compensação, não há que se falar em violação a direito adquirido e, consequentemente, em nulidade da nova decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (presidente), Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Walker Araújo, Corinto Oliveira Machado, Denise Madalena Green, Raphael Madeira Abad, Vinícius Guimarães.

Relatório

O processo versa sobre pedido de ressarcimento de saldo credor do IPI cumulado com declaração de compensação. Em análise fiscal, a autoridade tributária exarou despacho decisório que reformou análise anterior – a qual concedeu integralmente o crédito postulado e homologou, de forma automática, as compensações -, tendo denegado os créditos pleiteados e não homologado as compensações, sob o fundamento de que os créditos informados eram decorrentes de aquisições de insumos empregados em produtos classificados na TIPI como não-tributados (NT).

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo alegou, preliminarmente, que já teriam transcorridos cinco anos do período de apuração do saldo credor até a ciência do despacho decisório, e que a nova decisão representaria alteração de critério jurídico por parte da administração tributária. No mérito, sustentou, em síntese, que seu direito ao ressarcimento decorre do princípio da não-cumulatividade, o qual implicaria direito ao crédito de IPI inclusive na saída de produtos imunes, conforme doutrina e julgados que colacionou.

Apreciando a impugnação, a 2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto negou provimento à manifestação de inconformidade, nos termos da ementa transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PRELIMINAR. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. PRAZO.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, transcorridos da transmissão da DCOMP.

RESSARCIMENTO. FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO-TRIBUTADOS (NT).

O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na industrialização de produtos, isentos ou tributados à alíquota zero, não alcança os insumos empregados em mercadorias não-tributadas (N/T) pelo imposto.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reforçando os argumentos trazidos em sua impugnação, aduzindo, em síntese, que houve homologação tácita da compensação e que ocorreu mudança de critério jurídico na decisão administrativa que afastou o direito creditório antes reconhecido. No mérito, sustenta a legitimidade do direito creditório pleiteado, assinalando que deve ser afastado o entendimento consubstanciado no Ato Declaratório nº. 5/2006.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

A controvérsia está circunscrita à análise da possibilidade de direito a crédito de IPI na aquisição de insumos destinados à produção de produtos com classificação NT (não-tributadas) na TIPI – no caso, jornais que gozam de imunidade tributária.

Antes de abordar o mérito de seu direito creditório, a recorrente suscita duas questões preliminares: (i) homologação tácita da compensação e (ii) alteração de critério jurídico.

No tocante ao primeiro ponto, a recorrente assinala que há que se reconhecer que ocorreu a homologação tácita do “lançamento do qual resultou o saldo credor em discussão”. Nesse contexto, a recorrente sustenta que o marco inicial para a contagem do prazo de homologação é a data de apuração do saldo credor do IPI do primeiro trimestre de 2004, a saber, 31 de março de 2004. A partir dessa data, o Fisco teria até 31 de março de 2009 a possibilidade de apreciar a compensação, realizado glosas e lançamento. Nesse caso, a recorrente aduz que o momento da entrega da declaração de compensação é irrelevante na contagem do termo final para a homologação do Fisco.

Apreciando tal matéria, o colegiado de primeira instância trouxe os seguintes fundamentos (destaquei partes):

Preliminarmente cabe observar que a homologação por decurso de prazo das compensações declaradas não se confunde com a atividade do lançamento de ofício do crédito tributário, na medida que na Declaração de Compensação tais débitos já estão confessados, assim, é totalmente impróprio querer que a DCOMP seja considerada tacitamente homologada pelo disposto no artigo 173 do CTN.

Deve-se aplicar ao caso o disposto no parágrafo 4º do artigo 49 da Lei nº 10.637, de 2002 c/c o parágrafo 5º do artigo 17 da Lei nº 10.833, de 2003, que dispõem o que se segue:

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Desta forma, tendo a lei especificado que a compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, esta se dará no prazo de cinco anos contados da data da entrega da mencionada declaração.

Considerando que entre a data da transmissão da DCOMP e a ciência do Despacho Denegatório não se passaram cinco anos, não há que se falar em homologação tácita.

São precisos os fundamentos consignados no aresto vergastado. De fato, a contagem do prazo para a homologação da compensação declarada se inicia na data de entrega da declaração de compensação, por força dos dispositivos legais acima transcritos. No caso concreto, como a ciência do despacho decisório (ocorrida em 21/06/2011, vide fl. 52¹) que julgou a compensação declarada no PER/DCOMP nº. 25674.55047.250906.1.7.01-4400 ocorreu dentro do prazo de cinco anos da data de transmissão da DCOMP (transmissão em 25/09/2006), não há que se falar em homologação tácita da compensação.

¹ Neste voto, as referências às folhas processuais seguem a numeração do e-processo.

Quanto ao argumento de alteração de critério jurídico, a recorrente aduz que se o Fisco aceitou como *“correto o pedido de ressarcimento do saldo credor do IPI da Recorrente, acumulado em cada trimestre calendário, decorrente de aquisição de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização dos produtos e deferiu o respectivo pedido, não pode, agora, com base em novos critérios, alterar o entendimento de forma retroativa para a revisão de entendimento já realizado”*. Nesse contexto, a recorrente explica que a administração reconheceu o direito creditório da recorrente com base no art. 4º da IN SRF n.º 33/1999, tendo, contudo, alterado tal entendimento de forma retroativa.

Compulsando os autos, observa-se que foi realizada análise automática, através do Sistema de Controle de Crédito (SCC), do pedido de ressarcimento e da declaração de compensação constantes do PER/DCOMP n.º. 25674.55047.250906.1.7.01-4400, tendo sido reconhecido o saldo credor de IPI postulado com a homologação das compensações, conforme se observa no histórico do SCC à fl. 4. Tal decisão foi, contudo, afastada pelo despacho decisório às fls. 46/47, o qual trouxe as seguintes conclusões:

Com base na competência estabelecida no inciso VI do art. 295 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil aprovado pela Portaria MF n.º 587, de 21 de dezembro de 2010, nos termos dos art. 145 e 149 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), no disposto nos Art. 59 e 63, da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, bem como nos demais dispositivos legais referidos na citada INFORMAÇÃO FISCAL, decido:

PROCEDER À REVISÃO DE OFÍCIO, nos termos do art. 149 da Lei n.º. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

INDEFERIR o pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP N.º. 25674.55047.250906.1.7.01-4400 (fls. 06 a 22), no valor de R\$ 19.195,91 (dezenove mil cento e noventa e cinco reais e noventa e um centavos), em virtude de inexistência de crédito, decorrente de glosa integral do valor do crédito solicitado.

NÃO HOMOLOGAR a Declaração de Compensação n.º 25674.55047.250906.1.7.01-4400 (fls. 06 a 22), em virtude de inexistência de crédito.

EFETUAR A COBRANÇA do débito não homologado no processo n.º 10467.902112/2008-39.

Diversamente do que entende a recorrente, considero que a nova análise realizada pela autoridade tributária, com consequente retificação da decisão anterior, não representa alteração de critério jurídico, não se verificando qualquer nulidade na decisão.

Com efeito, a situação que se verifica, no caso dos autos, é aquela em que a Administração Pública, seguindo o princípio da autotutela, procede à revisão e revogação de ato anterior, pois eivado de vício que o tornava ilegal, a partir da feitura de novo ato. Trata-se de poder-dever da Administração Pública, amplamente reconhecido, tanto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – vide, para tanto, Súmulas n.º. 346 e 473 – como pela lei – veja-se o art. 53 da Lei n.º. 9.784/99 -, visando o controle de legalidade de seus atos.

Naturalmente, a revisão e a eventual retificação de decisão que tem por objeto a análise de pedidos de ressarcimento, restituição e declarações de compensação devem ser realizadas dentro do prazo de cinco anos da transmissão do PER/DCOMP, sob pena de nulidade.

No caso concreto, a ciência da nova decisão foi realizada dentro do prazo de cinco anos da transmissão do PER/DCOMP n.º. 25674.55047.250906.1.7.01-4400, afigurando-se, portanto, como válida a decisão, tendo sido exercida nos termos do poder de autotutela da Administração Tributária, sem qualquer violação de direito adquirido.

Não vislumbro, portanto, alteração de critério jurídico no caso concreto. Ocorreria mudança de critério jurídico se o colegiado de primeira instância tivesse trazido fundamentos distintos daqueles consignados pela autoridade tributária. Tal situação não se verifica no presente caso.

Aqui estamos diante de procedimento de revisão e reforma de decisão pela própria autoridade tributária que exarou a decisão afastada. Trata-se de procedimento plenamente válido, circunscrito à esfera de autotutela da Administração Pública, levado a cabo dentro do prazo para que se realize a homologação da declaração de compensação em litígio.

Afastadas as preliminares de homologação tácita e de alteração de critério jurídico, passo à análise do mérito.

No mérito, a recorrente afirma que em razão do Ato Declaratório nº. 5/2006, o Fisco começa a interpretar, de forma errônea, o termo “imune”, restringindo o direito ao crédito de IPI apenas com relação aos insumos vinculados aos produtos industrializados destinados à exportação. A recorrente sustenta que o referido ato declaratório é incoerente, pois, sob o pretexto de regulamentar matéria enunciada de forma clara em lei, foi além de sua competência, “*contrariando inclusive o entendimento consolidado pelo antigo Conselho de Contribuintes*”.

A questão acerca da possibilidade - ou impossibilidade – de creditamento de IPI na aquisição de insumos destinados à industrialização de produtos imunes tem sido enfrentada nos últimos anos pelo CARF. Nos diversos julgamentos, a posição que tem prevalecido é aquela que entende que a aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários destinados à industrialização de produtos imunes não gera direito a crédito de IPI, **salvo no caso de imunidade decorrente de exportação.**

Na esteira de tal entendimento, seguem, entre outros, o Acórdão nº. 3402-006.085, julgado em 30/01/2019, Acórdão nº. 3201-004.067, julgado em 25/07/2018, Acórdão nº. 3401-003.806, julgado em 26/06/2017, o Acórdão nº. 9303-005.255, julgado em 20/06/2017, cujas ementas seguem transcritas na parte que interessa à presente análise:

Acórdão nº. 3402-006.08

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

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

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

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

Súmula CARF 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**".

.Acórdão nº. 3201-004.067

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS IMUNES. LIMITES AO CREDITAMENTO.

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

Acórdão nº. 3401-003.806

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

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

Acórdão nº. 9303-005.255

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

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

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

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

Como se depreende da leitura das ementas transcritas, a aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos imunes não gera direito a crédito de IPI, salvo no caso de industrialização de produtos com imunidade decorrente de exportação. A *ratio decidendi* dos diferentes acórdãos está muito bem sintetizada no voto condutor do Acórdão nº. 9303-005.255, Relator Rodrigo da Costa Pôssas, cujo teor é transcrito a seguir, na parte que interessa à presente análise:

Caso vencido na preliminar, adoto como razão de decidir, ao amparo do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, o voto condutor do Acórdão nº 3401-003.313, de 24 de janeiro de 2017, unânime, em caso idêntico ao dos autos, com as homenagens devidas ao seu relator, Conselheiro Rosaldo Trevisan:

(...) Sobre o tema, a empresa, em seu recurso voluntário, endossa que industrializa produtos imunes com os insumos adquiridos, mas entende que, por ser a imunidade cláusula pétrea, faz jus ao crédito.

Tais alegações seriam relevantes se o fisco estivesse a existir o IPI em relação aos produtos imunes, mas esse não é o caso em análise nestes autos, limitado a demanda de crédito, por parte da empresa, em relação à aquisição de insumos para fabricação de produtos imunes. Não se está, repita-se, a analisar tributação de operação imune, mas a avaliar se a empresa faz jus a crédito sobre operação não tributada em função de imunidade.

E, nesse sentido, cabível verificar o teor do artigo 11 da Lei nº 9.779/1999:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (grifo nosso)

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

A RFB expediu, em relação ao tema, a Instrução Normativa nº 33/1999, que, em seu artigo 4º, já não silenciou em relação a produtos imunes:

Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei 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. (grifo nosso)

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

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 a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.

Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5a 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." (grifo nosso)

Assim, a empresa poderia utilizar o saldo credor, na forma do artigo 11 da Lei nº 9.779/1999, apenas se as aquisições de insumos fossem efetivamente para um processo industrial de fabricação de produto imune, destinado à exportação. No entanto, no presente processo, sequer se esforça a recorrente para demonstrá-lo, pecando em seu dever de carrear ao processo elementos que atestem a liquidez e a certeza do direito de crédito. Ainda que se afaste a imperfeição, às vezes presente na Tabela de Incidência do IPI, de considerar como "NT" (não tributados) produtos que, em verdade, são efetivamente resultantes de um processo de industrialização, mas imunes, permanece sem amparo o direito de crédito, visto não se verificar, nos autos, ser o produto destinado à exportação.

Nesse sentido tem decidido este CAREF:

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 decorra da exportação, (Acórdão nº 3201-002.096, Rel. Cons. Charles Mayer de Castro Souza, unânime, sessão de 15 mar. 2016) (a menção deveria ser ao inciso VI e não ao inciso III do art. 150 da CF) (No mesmo sentido, e também unânime, o Acórdão nº 3301 002.280, de 27 mar. 2014)

Por derradeiro, destaque-se que também o Superior Tribunal de Justiça tem leitura não alargada do artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 (REsp nº 1.015.855/SP).

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Sufragando integralmente as considerações do Conselheiro Rosaldo Trevisan, não há direito ao creditamento do IPI eventualmente cobrado na aquisição de insumos aplicados na fabricação de livros e listas telefônicas, produtos imunes ao imposto, nos termos do art. 150, inc. IV, alínea "d", da CF/88.(...)

Adoto o entendimento e os fundamentos consolidados nas decisões acima referidas, as quais assumem uma interpretação não alargada do art. 11 da Lei nº 9.779/1999.

Da simples leitura do art. 11 da Lei nº 9.779/1999, constata-se que aquele dispositivo assume a possibilidade de crédito de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na industrialização, inclusive de produtos isentos ou tributados à alíquota- zero, nada dispondo, contudo, com relação aos produtos imunes ou não-tributados.

Nesse caso, penso que a menção a produtos isentos e tributados à alíquota-zero não foi meramente exemplificativa, tendo o legislador se mantido estrito e preciso no regramento trazido no art. 11 da Lei nº 9.779/1999.

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

Há que se recordar que o legislador foi específico e explícito quando tratou do direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados - Decreto-lei 491/1969, artigo 5º, e Lei 8.402/1992, artigo 1º, inciso II. Tendo tratado de forma específica e explícita do crédito na aquisição de insumos para industrialização de produtos com imunidade na exportação, para estender a possibilidade de creditamento de IPI para outras hipóteses de imunidade, o legislador deveria ter sido explícito na redação do art. 11 da Lei nº 9.779/1999, incluindo outras hipóteses de imunidade além daquela já consagrada na legislação do IPI.

Nesse contexto, o Ato Declaratório Interpretativo nº. 5/2006, em seu art. 2º, veio apenas **esclarecer** a extensão do direito ao crédito de IPI previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, tendo assinalado que aquele direito não se aplicaria às aquisições de insumos para a industrialização de produtos não-tributados ou amparados por imunidade, salvo, neste último caso, à imunidade por decorrência de exportação: tem-se, aqui, a simples reafirmação de uma sistemática de creditamento legalmente construída ao longo dos anos.

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

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

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.

Também o Superior Tribunal de Justiça, na decisão proferida no REsp nº 1.015.855/SP, apresentou o mesmo entendimento, nos termos da ementa transcrita em parte (grifei):

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 APRECIACÃO. 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.(...)

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

A impossibilidade de direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos utilizados para a industrialização de produtos classificados como não-tributados (NT) é tratada na 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".

Perquirindo as raízes, por assim dizer, da Súmula CARF nº. 20, o Acórdão nº. 3402-006.085, antes citado, é elucidativo no tocante aos fundamentos da súmula:

Conforme se denota na fundamentação de um dos Acórdãos Paradigmas, nº 20215366, de 03/12/2003, o legislador ordinário, consoante as diretrizes da Constituição Federal e do CTN, "criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores para ser compensado com o que for devido nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração", sendo que, "com a entrada em vigor da Lei nº 9.779, de 1999, somente foi admitida a possibilidade de aproveitamento do saldo credor do IPI, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados a alíquota zero, jamais de produtos não tributados pelo IPI (NT)".

O entendimento acima esposado se aplica plenamente ao caso concreto: este versa sobre o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos utilizados na industrialização **de produtos não-tributados (NT)**, fato não contestado pela recorrente, aplicando-se, por força do art. 72, Anexo I, do Regimento Interno do CARF, a Súmula CARF nº. 20.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator