



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

**Processo n°** 10830.720864/2008-98  
**Recurso n°** 870.672 Voluntário  
**Acórdão n°** **3403-01.678 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 28 de junho de 2012  
**Matéria** IPI - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

IPI. RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. ART. 11 DA LEI Nº 9.779/99. IN SRF 33/99. ALCANCE.

O direito ao aproveitamento do saldo credor de IPI, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779/99, decorrente das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados na industrialização, observada a normatização da IN SRF 33/99, alcança os produtos acobertados pela imunidade.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Antonio Carlos Atulim. O Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz apresentou declaração de voto.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Marcos Tranchesi Ortiz e Raquel Motta Brandão Minatel.

## Relatório

Cuida-se de pedido de ressarcimento de IPI, referente ao 2º trimestre/2002, concernente ao saldo credor acumulado no período, requerido com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e IN SRF 33/99.

A DRF Campinas/SP indeferiu o pleito aludindo que o pretense saldo credor se originara do aproveitamento de créditos de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados em produtos imunes, no caso, “emulsões asfálticas de petróleo”, classificados na posição 2715.00.00 da Tabela de Incidência de IPI – TIPI, fora do campo de incidência do IPI, por força da imunidade conferida pelo art. 155, § 3º da CF/88. Invocaram, as autoridades administrativas, as disposições do art. 11 da Lei nº 9.779/99, que se restringiria aos produtos isentos e tributados à alíquota zero, e do ADI SRF nº 05/2006.

Em manifestação de inconformidade o contribuinte discorreu sobre a imunidade dos produtos derivados de petróleo; aduziu que seu direito se ampararia na literalidade do art. 4º da IN SRF 33/99 e art. 195, § 2º do RIPI/02, conforme esclarecido em diversas soluções de consulta, que citou; aludiu ao MS 2007.34.00.031011-8, impetrado pelo Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis – SINDICOM contra o ADI SRF 05/2006; e, por fim, explanou sobre a sistemática não cumulativa do ICMS x IPI e as normas aplicáveis.

A DRJ Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a manifestação de inconformidade ao argumento que as disposições do art. 11 da Lei nº 9.779/99 não alcançavam os produtos não tributados (NT).

Em recurso voluntário o contribuinte reprisa os fundamentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade, devendo ser conhecido.

Antes de adentrar o *meritum causae* entendo necessário esclarecer alguns pontos acerca da questão posta nos autos e sua especificidade.

Consoante a Tabela de Incidência do IPI aprovada pelo Decreto nº 4.070/01, vigente por ocasião dos fatos, as misturas betuminosas à base de asfalto ou de betumes naturais, de betume de petróleo, de alcatrão mineral ou de breu de alcatrão mineral, da posição 2715.00.00, na qual se incluem as emulsões asfálticas fabricadas pelo contribuinte, eram tributadas à alíquota de 5% (cinco por cento).

A fiscalização constatou a falta de destaque do imposto nos produtos em comento e indagou ao contribuinte a respeito, tendo este último respondido que tal situação se dava em função da imunidade prevista no art. 155, § 3º da CF/88, devidamente amparado por consulta formulada pela Associação Brasileira das Empresas Distribuidoras de Asfalto – ABEDA – da qual é integrante -, nos termos de Nota Técnica DNC/COPLAN e Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 854/93, exarado no processo 10168.002400/93-09, documentos juntados aos autos às fls. 13/20.

No exame do pleito as autoridades administrativas acataram as conclusões dos aludidos atos opinativos e tomaram o produto (emulsão asfáltica) como imune ao IPI, pelo que, não será, nesta seara, debatido o acerto de tal ponto de vista, motivo pelo qual sua inclusão no campo de incidência realizada pelos decretos que aprovaram as tabelas de incidência do imposto, a vigente naquela época e as que lhe sobrevieram, não será considerada neste julgamento, mesmo porque a premissa condutora de todo o processo, até então, é que o produto goza de não incidência constitucionalmente qualificada (imunidade, nas palavras de José Souto Maior Borges).

Feitas as considerações que reputo cabíveis, passo à matéria de fundo.

Neste passo, inicialmente abordo, em rápida passagem, o regime de apuração não cumulativa do IPI.

Consoante art. 153, § 3º da CF/88 as balizas que dão o contorno principal do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI são as seguintes:

*“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*I - importação de produtos estrangeiros;*

*II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;*

*III - renda e proventos de qualquer natureza;*

*IV - produtos industrializados;*

*V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;*

*VI - propriedade territorial rural;*

*VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

*§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.*

*(...)*

*§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:*

*I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;*

*IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (destaquei)*

Como se observa do preceptivo em destaque, a apuração não cumulativa do IPI, que ora interessa, se dá pelo abatimento do valor cobrado nas aquisições de insumos (MP, PI e ME) e o valor devido na saída do produto tributado, de modo que é pressuposto, a meu sentir, inarredável, que tenha havido cobrança do imposto em ambas as etapas da cadeia de produção.

Neste sentido a redação do art. 49 do Código Tributário Nacional:

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

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

A própria norma legal impositiva do imposto em comento, Lei nº 4.502/64, por via oblíqua, sinaliza neste sentido, quando determina que seja estornado o crédito do imposto relativo aos insumos empregados na fabricação de produtos isentos, **não tributados** ou sujeitos à alíquota zero, nestes termos:

*“Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)*

*§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)*

*§ 2º (Revogado pelo Decreto-Lei nº 2.433, de 1988)*

*§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)”*

Portanto, a regra era a impossibilidade de aproveitamento de créditos de IPI pela aquisição de matéria-prima, material intermediário e de embalagem empregados na produção de mercadorias isentas, não tributadas e tributadas às alíquotas zero, lembrando que, no caso vertente, o produto final (emulsões asfálticas de petróleo, posição 2715.00.00) seria imune ao imposto, nada obstante possuir alíquota positiva na TIPI.

Com o advento da Lei nº 9.779/99, através de seu art. 11, o tratamento deste tema ganhou nova roupagem, eis que mitigado o rigor da disposição adrede citada da Lei nº 4.502/64, ao se permitir a manutenção do crédito nos casos de produtos saídos com isenção e **alíquota zero, nestes termos:**

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

Normatizando o assunto foi editada a IN SRF 33/99, que esclarece a forma de aproveitamento do aludido direito creditório, estabelecendo, dentre outras coisas, o seguinte:

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

*(...)*

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

*(...)*

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

À primeira vista, o ato normativo parece contraditório, ao reconhecer que os produtos imunes gozam da vantagem conferida pela legislação que especifica e, ao mesmo tempo, esclarece que não estão alcançados pela hipótese de ressarcimento os produtos não tributados (NT), olvidando-se que aqueles, em função da própria não incidência constitucional, estão anotados na TIPI como não tributados (NT), como, por exemplo, os livros e jornais da posição 49.

Nos termos do ADI SRF 05/06, a interpretação mais consentânea com a *mens legis* seria aquela que afasta tal possibilidade aos produtos naturais ou em estado bruto e aqueles alcançados pela imunidade, exceção aos produtos destinados à exportação para o exterior.

Respeitante a este ato administrativo interpretativo, o seu questionamento já é objeto do MS 2007.34.00.031011-8 patrocinado pelo SINDICOM, pelo que seu exame resta afastado pela renúncia à discussão administrativa, em vista da concomitância, todavia, tenho que o deslinde da controvérsia prescinde de sua análise, não prejudicando o mérito deste processo a demanda judicial.

Como estampado alhures, a possibilidade de utilização do saldo credor, na forma do art. 11 da Lei nº 9.779/99, somente foi granjeada pela IN SRF 33/99, que, certo ou errado, inovou o ordenamento jurídico, porquanto o preceptivo em comento somente garantiu o direito ao saldo credor relativo às saídas de produtos isentos e/ou tributados à alíquota zero, pelo que, para os produtos não tributados, continuava em vigor as disposições do art. 25 da Lei nº 4.502/64, que determinava o estorno do crédito; entretanto, não parece fazer sentido afastar

um ato administrativo que confere direito aos contribuintes, ainda que ao arrepio da lei, quando em hipóteses análogas, que albergam produtos exportados, também imunes ao imposto, a Administração Tributária reconhece sem maiores questionamento a fruição do beneplácito.

A questão que se põe, em minha ótica, é estabelecer o alcance do direito à luz do confronto entre os produtos não tributados e os produtos imunes.

De minha parte, tenho que a vedação a que alude a IN SRF 33/99, tocante aos produtos não tributados, se restringe àqueles que o são pela própria natureza, como os produtos em estado natural ou em bruto, isto é, aqueles que não se submetem a quaisquer das operações caracterizadoras da industrialização, cuja realização tem o condão de modificar a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, consistente na transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento (art. 3º do RIPI/98, aprovado pelo Decreto nº 2.637/98, então vigente).

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

A título ilustrativo, o art. 195, § 2º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, prevê textualmente a manutenção do saldo credor, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99, inclusive nas saídas de produtos imunes, sem qualquer distinção ou ressalva quanto à aplicação exclusiva aos produtos exportados.

É certo que referido diploma regulamentar não se aplica ao caso dos autos, por ser o período de apuração anterior à sua vigência, todavia, o raciocínio vetor da disposição serve ao propósito do convencimento.

Note-se que, no caso destes autos, o argumento para indeferir o ressarcimento se fundou apenas no fato de ser o produto imune, mas não porque não tenha sofrido alguma espécie de industrialização, mesmo porque, não me parece que emulsões asfálticas sejam produtos contraditórios na natureza em estado final, isto é, pronto para consumo sem qualquer espécie de tratamento para uso, tanto que as tabelas de incidência do IPI submetem o produto à tributação.

Apenas para balizar, consoante disposto nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, os produtos classificados na posição 2715.00.00 da TIPI se caracterizam da seguinte forma:

*“27.15 - Misturas betuminosas à base de asfalto ou de betume naturais, de betume de petróleo, de alcatrão mineral ou de breu de alcatrão mineral (por exemplo, mástiques betuminosos e “cut-backs”).*

*As misturas betuminosas, compreendidas nesta posição, são, entre outras, as seguintes:*

*1) Os cut-backs, que são misturas geralmente constituídas, pelo menos, por 60% de betumes com um solvente e que se empregam para revestimento de estradas*

2) *As emulsões ou suspensões estáveis em água, de asfalto, de betumes, de breu ou de alcatrões, dos tipos utilizados principalmente para revestimento de estradas.*

3) *Os mástiques de asfaltos e outros mástiques betuminosos, bem como as misturas betuminosas semelhantes obtidas por incorporação de matérias minerais, tais como a areia ou o amianto. Estes produtos empregam-se, conforme os casos, para calafetagem, como produtos para moldação, etc.*

*Alguns produtos desta posição são aglomerados em pães ou blocos destinados a serem refundidos antes de serem usados. Os pães ou blocos deste tipo estão aqui compreendidos. Os artigos acabados de forma regular (lajes, placas, ladrilhos, etc.), classificam-se na posição 68.07.*

*São também excluídos desta posição:*

a) *O tarmacadame (pedras duras trituradas e revestidas de alcatrão) (posição 25.17).*

b) *O aglomerado de dolomita ou adobe-dolomita (dolomita aglomerada com alcatrão) (posição 25.18).*

c) *Os alcatrões minerais reconstituídos (posição 27.06).*

d) *O betume natural desidratado e pulverizado, em dispersão na água e contendo uma pequena quantidade de emulsificante (agente de superfície) acrescentado unicamente para facilitar a sua manipulação e o seu transporte, e ainda por razões de segurança (posição 27.14).*

e) *Os vernizes e as tintas betuminosos (posição 32.10) que se distinguem de algumas misturas da presente posição, por exemplo, pelo grau de finura das cargas que, eventualmente, lhes sejam adicionadas, pela presença eventual de um ou mais elementos filmogêneos diferentes do asfalto, betume, alcatrão ou do breu, pela faculdade que possuem de secar ao ar como os vernizes e as tintas, bem como pela tênue espessura e dureza da camada que se deposita no suporte.*

f) *As preparações lubrificantes da posição 34.03.”*

Outrossim, reforça ainda mais a minha a convicção o fato de este mesmo produto – emulsões asfálticas de petróleo –, se destinado à exportação para o exterior, na linha do ADI SRF 05/06, garantir o direito ao crédito ora vindicado sem qualquer debate, não se mostrando razoável a distinção perpetrada para negativa ora combatida.

Demais disso, a manutenção e utilização do crédito do imposto incidente sobre aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagens aplicados em produtos exportados, portanto, imunes, não é concedida pela IN SRF 33/99, mas sim pelo art. 5º do Decreto-Lei nº 491/69, confirmado pela Lei nº 8.402/92, conforme exigido pelo art. 41 do ADCT da CF/88, de maneira que não faria sentido que o ato normativo assegurasse o que a própria lei já havia garantido há quase três décadas.

Tenho, então, que não cabe ao intérprete, sob o pálio de aclarar o sentido, condicionar o alcance de normas expressas em reconhecer direitos ao contribuinte, onde elas próprias não o fizeram, haja vista que se a IN SRF 33/99 e, principalmente, o art. 195 do RIPI/02, pretendessem limitar a vantagem do ressarcimento do saldo credor dos produtos imunes aqueles destinados ao exterior teriam feito expressamente e não de forma implícita, de

modo que a ilação mais consentânea com o espírito da norma é que a referência genérica aos produtos imunes abarca não só os exportados, como todos os demais, a exemplo do papel, da energia elétrica (no caso de sua produção por transformação) e dos derivados de petróleo.

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

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário interposto e reconhecer o direito ao ressarcimento previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, garantido pela IN SRF 33/99.

Robson José Bayerl

## Declaração de Voto

Versa o recurso voluntário sobre pedido de ressarcimento de IPI, apurado no segundo trimestre de 2002, como decorrência da aplicação de insumos tributados pelo imposto na industrialização de produto imune (cf. artigo 155, §3º da CF/88), qual seja, “emulsão asfáltica de petróleo”.

Toda a controvérsia a respeito gravita em torno do artigo 11, da Lei nº 9.779/99 e das regras infralegais positivadas para discipliná-lo. É que o despacho decisório e o acórdão recorrido negaram o ressarcimento pretendido por interpretarem que o dispositivo de lei em questão, não referindo expressamente aos produtos imunes ao tributo, não teria assegurado a manutenção e o aproveitamento dos créditos resultantes dos insumos empregados no respectivo processo industrial.

Leio do texto de lei em análise que *“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”*.

Para negar o pedido de ressarcimento formulado pela recorrente, o órgão de origem interpreta o enunciado no sentido de que, como nele não se alude à industrialização de produtos imunes ao imposto, mas tão-somente à produção de isentos ou de tributados à alíquota zero, naquela primeira hipótese o dispositivo não garantiria o aproveitamento do crédito atrelado aos insumos aplicados no correspondente processo fabril.

A conclusão, todavia, parece-me desacertada já do ponto de vista literal. O enunciado, claramente, não restringe o direito de crédito aos casos de industrialização de isentos e de tributados à alíquota zero. Confere o direito “*inclusive*” nestas hipóteses. Significa que a fabricação de produtos sujeitos a estes dois regimes jurídicos constitui não a totalidade das situações em que o creditamento é admissível, mas tão-somente dois dentre um conjunto de casos aos quais o direito é assegurado.

O decisivo, a meu ver, para dirimir a questão, não é o regime tributário aplicável à industrialização, mas a industrialização em si mesma. Leio do dispositivo que a aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem “*aplicado na industrialização*” confere o direito ao sujeito passivo tributário, ainda que se trate de processo que resulte em “*produto isento ou tributado à alíquota zero*”. Quer dizer, independentemente do tratamento fiscal que se dê ao produto saído do estabelecimento – seja ele objeto de tributação ou não, por qualquer das formas conhecidas de desoneração – o essencial para o reconhecimento do direito de crédito é o processo industrial. Não é relevante saber se o produto está inserido nos limites da competência tributária ou mesmo se a ele se aplicam hipóteses de dispensa de pagamento. Contanto que se submeta a processo industrial, o estabelecimento que o realiza, penso eu, tem direito ao crédito.

Não é demais lembrar, nesse particular, que dentre os produtos imunes ao IPI, alguns claramente resultam de atividade industrial. Exemplo pedagógico disso está, justamente, na regra que imuniza derivados de petróleo, entre os quais se insere o produto a que a recorrente dá saída, segundo se lê do artigo 155, §3º, da Constituição Federal. Daí porque o processo industrial que resulta na saída de “emulsão asfáltica de petróleo” assegura o creditamento do IPI, relativamente aos insumos tributados nele empregados.

Indo além, vejo que a disciplina da matéria na IN SRF nº 33/99 induz à conclusão semelhante. Vejamos:

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

(...)

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

(...)

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

Como se vê, o artigo 4º da instrução normativa em consideração – textualmente, agora – assegura o direito de crédito para itens consumidos na industrialização de produtos imunes. Há quem enxergue, nesta menção, contrariedade ao artigo 11, da Lei nº 9.779/99, vício que, como procurei demonstrar mais acima, não se verifica. Há quem também veja, na regra infra-legal em questão, incongruência com o disposto no §3º do anterior artigo 2º acima transcrito. Argumenta-se não haver sentido em assegurar o crédito sobre insumos

aplicados na fabricação de imunes (art. 4º) e, simultaneamente, restringir o direito para os insumos envolvidos na industrialização de produtos NT (art. 2º, §3º).

De minha parte, resolvo a antinomia invocando a máxima de hermenêutica segundo a qual a norma especial prevalece sobre a geral, no âmbito da sua especialidade. Como se sabe, a notação “NT” da TIPI é polissêmica. O Executivo a emprega para designar realidades diferentes entre si, ora aludindo a produtos industrializados favorecidos por imunidade – caso dos combustíveis e dos derivados de petróleo – ora prestando-se a definir produtos como não-industrializados.

Quer dizer, nem todos os produtos que figuram na TIPI com a notação “NT” recebem tal designação por não serem industrializados. Muitos, seguramente a maioria, de fato não o são. Tanto quanto eles, porém, produtos que, embora industrializados, estejam submetidos a regime de imunidade, também costumam ser rotulados com a expressão “NT”.

Em realidade, portanto, os preceitos normativos em análise não são inconciliáveis. Se o artigo 2º do diploma veda o crédito na industrialização de produtos “NT”, o artigo 4º, que é regra especial, o excepciona para garantir o direito ao ressarcimento em se tratando da industrialização de imunes. Como vetor resultante, tem-se, então, que o crédito somente é inadmissível em se tratando dos insumos aplicados em produtos aos quais a notação “NT” da TIPI seja indicativa da inexistência de processo industrial. Não, todavia, na minoria dos casos em que a designação qualifique produtos imunes, embora industrializados. Para estes, ao invés do artigo 2º, §3º, vale a especialidade do artigo 4º, em cujo regime jurídico o crédito e o seu aproveitamento via ressarcimento estão assegurados.

As considerações acima, no entanto, não têm inteira pertinência com a hipótese em julgamento. É que a “emulsão asfáltica de petróleo” classifica-se na TIPI sob o código 2715.00.00 (misturas betuminosas à base de asfalto ou de betumes naturais, betume de petróleo, de alcatrão mineral ou de breu de alcatrão mineral), ao qual não correspondia à época dos fatos geradores a notação “NT”. Correspondia incidência à alíquota positiva de 5%. Não foi a TIPI, portanto, o veículo normativo que reconheceu ao produto a condição de imune. Foi a resposta expedida em consulta fiscal formulada por entidade de classe à qual a recorrente é filiada que o fez.

Circunstancialmente, pois, estamos diante de hipótese em que ao produto imune *não* corresponde, na TIPI, a notação “NT”. Essa constatação tem relevância na medida em que afasta a aplicação ao caso da Súmula CARF nº 20, de acordo com a qual *“a fabricação de produtos classificados na TIPI como NT”* não confere direito de crédito sobre os respectivos insumos.

Com estas considerações, acompanho o relator para dar provimento ao recurso voluntário.

Marcos Tranchesi Ortiz