



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 13896.902906/2012-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-007.661 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2020  
**Recorrente** PLURAL EDITORA E GRAFICA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

NULIDADE DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. PERÍCIA OU DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento de defesa no indeferimento de perícia ou diligência para coleta de provas se os elementos que integram os autos demonstram ser suficientes para a plena formação de convicção e o conseqüente julgamento do feito.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

CRÉDITOS BÁSICOS DE IPI. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE LEGAL.

Assim como não se pode admitir o creditamento do IPI pago na aquisição de produtos destinados ao ativo permanente, a exemplo de máquinas e peças de reposição, também não cabe registro de crédito de IPI pela aquisição de materiais para uso e consumo, a exemplo de chapas, blanquetas e limpadores de rolo cujas utilizações no processo produtivo, adequadamente descritas nos autos, não autorizam seus enquadramentos como produto intermediário *lato sensu*.

CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS COM SAÍDAS IMUNES EM RAZÃO DA ALÍNEA “D” DO INCISO “VI” DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMPROCEDÊNCIA.

A aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos cuja imunidade decorra do prescrito na alínea “d” do inciso VI do artigo da Constituição Federal (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão) não produz crédito de IPI, em face de a previsão para manutenção de créditos prevista no artigo 11 da Lei 9.779 de 1999 alcançar apenas insumos utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero e imunes, caso a imunidade decorra de exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima que davam provimento parcial, apenas para conceder o crédito em relação às blanquetas e blanquetas tubulares. Manifestou intenção de declarar voto o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Marcos Antonio Borges (Suplente convocado), Laercio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente a conselheira Mara Cristina Sifuentes, sem substituto.

## **Relatório**

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Transcrevo o relatório da decisão recorrida que bem sintetiza o litígio.

O contribuinte em epígrafe pediu o ressarcimento do saldo credor do IPI apurado no período em destaque, com base na Lei nº 9.779/99, a fim de ser utilizado na compensação dos débitos que declarou.

Apurado em procedimento fiscal que parte dos créditos escriturados se referiam a insumos aplicados na industrialização de produtos não tributados (NT) pelo imposto (Livros, jornais e periódicos) e que o estabelecimento creditou-se indevidamente de insumos que não se enquadram no conceito legal de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, foi exarado o Despacho Decisório reconhecendo parcialmente o direito creditório e homologando parte das compensações.

Tempestivamente, o interessado apresentou sua manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que tem direito ao crédito na industrialização de produtos NT por força do princípio da não-cumulatividade previsto no artigo 153, §3º, II, da Constituição Federal; além disso, por serem seus produtos imunes, nos termos da CF/88, seu direito estaria garantido no art. 1º, § 4º, da IN SRF nº 33/99. Quantos às aquisições glosadas, defende que são indispensáveis e necessárias ao processo off-set, sendo que para provar o alegado pede a realização de perícia técnica, para tanto indicando seu perito e os quesitos a serem respondidos, sendo que o Parecer Normativo CST nº 65/79 extrapolou os limites que lhe caberiam.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, mantendo o indeferimento parcial do direito ao crédito. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTO N/T.

Inexiste direito de crédito pela entrada de insumos para fabricação de produtos que estão fora do campo de incidência do imposto, pois neste caso o IPI deve ser contabilizado como custo.

CRÉDITOS BÁSICOS DE IPI. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE LEGAL.

Assim como não se pode admitir o creditamento do IPI pago na aquisição de produtos destinados ao ativo permanente, a exemplo de máquinas e peças de reposição, também não cabe registro de crédito de IPI pela aquisição de materiais para uso e consumo, a exemplo de chapas, blanquetas e limpadores de rolo cujas utilizações no processo produtivo, adequadamente descritas nos autos, não autorizam seus enquadramentos como produto intermediário *lato sensu*.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Constando nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A decisão de Primeira Instância teve por fundamento para manter o indeferimento do ressarcimento e a glosa efetuada pela autoridade fiscal:

1. O direito ao crédito dos insumos empregados na industrialização de produtos classificados na TIPI como NT, é vedado tanto a Lei n.º 9.779/1999, em seu artigo 11, como na IN SRF n.º 33/1999;
2. Se o produto é não-tributado ele está fora do campo de incidência do imposto, não havendo de se cogitar da atuação do princípio constitucional da não-cumulatividade;
3. A IN não extrapolou a autorização legal pois apenas estabeleceu a forma e condições em que os créditos poderiam ser aproveitados e sequer autorizou o creditamento nos casos de imunidade dos produtos com a notação NT na TIPI;
4. O ADI SRF n.º 05/2006 foi editado para confirmar a vedação do crédito nas aquisições de insumos com a notação NT, os amparados por imunidade (exceto aquela decorrente de exportação para o exterior) e aqueles excluídos do conceito de industrialização;
5. Os dispositivos legais não amparam o aproveitamento do crédito nas aquisições de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME) da contribuinte, pois foram aplicados na industrialização de produtos não tributados pelo IPI;
6. As posições doutrinárias favoráveis às pretensões da contribuinte não podem ser opostas ao direito positivo em razão da legalidade;
7. As glosas efetuadas pela fiscalização tem amparo em atos normativos editados pela Receita Federal (Pareceres Normativos CST n.ºs 181/1974 e 65/1979 que delimitam e explicitam os requisitos para considerar o produto integrante do processo produtivo, compondo-o

ou sendo consumido por contato direto com o produto final produzido, além da exclusão dos itens que se incluem nos bens do ativo permanente;

8. Assevera, com base em toda a legislação apontada, que não se sustenta a pretensão da contribuinte de que qualquer produto consumido no processo fabril possa ser considerado produto intermediário, muito menos seja apto a gerar crédito do IPI pago na sua aquisição;

9. As aquisição das placas, blanquetas, dos limpadores de rolo e demais produtos químicos, consomem-se no curso regular do processo industrial, mas não através do contato direto com o produto final, não adequando-se aos requisitos do Parecer COSIT 65/79. Ademais foram caracterizados pela interessada como ‘materiais de consumo’;

10. Indeferiu o pedido de perícia em razão da lide tratar de matéria jurídica, não sendo determinante para a questão provar se os insumos são indispensáveis ou se foram consumidos, mas sim se consumidos no processo de fabricação por desgaste no **contato direto** com o produto final produzido, conforme demonstrado pela fiscalização.

No recurso voluntário, a contribuinte suscita em preliminar a nulidade da decisão recorrida, porquanto indeferiu-lhe o pedido de realização de perícia/ diligência para que fosse aferido o direito ao crédito de “*Rolo Lavador, Blanqueta, BÍanqueta Tubular, B/anqueta de Ajuste, Agente de Limpeza Purlmel, Solvente Feboclean, System Cleaner*” com arrimo em Laudo apresentado naquela instância.

No mérito, repisa as matérias e razões de defesa versadas em manifestação de inconformidade para reformar a decisão recorrida que manteve o indeferimento parcial dos créditos. Argumentou acerca da (i) glosa de créditos do IPI sobre aquisições de produtos intermediários e (ii) a legalidade da manutenção dos créditos do IPI decorrente de insumos tributados.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

Os recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

### **Preliminar de nulidade da decisão da Delegacia de Julgamento**

Argui-se a nulidade do acórdão recorrido sob o argumento de violação ao princípio da verdade material decorrente da rejeição da análise de Laudo (fls. 548/576) e do pedido de diligência/perícia.

Não há que se falar em rejeição da análise dos documentos apresentados e tampouco em nulidades.

Na manifestação de inconformidade a contribuinte suscitou a realização de perícia/diligência com fins à aferição do consumo dos produtos intermediários (rolo lavador, blanqueta, blanqueta tubular, blanqueta de ajuste, agente de limpeza purmel, solvente Feboclean e *system cleaner*) em seu processo produtivo.

Ao longo de seus pronunciamentos, desde a fase de auditoria, a interessada sustenta o seu direito ao crédito do IPI em relação a produtos intermediários que embora não se integrem ao produto final foram consumidos no processo produtivo à parte de um contato físico diretamente exercido sobre o produto em fabricação.

No que tange aos produtos elencados afirmou expressamente que o “*rolo lavador não possui contato físico com o produto fabricado*” (item “22”, fl. 437) e sem as “*blanquetas e os demais produtos de limpeza (...) definitivamente, não há produção do material gráfico (...)*” (item 25, fl. 437). Afirmou, também, que os “*Laudos Técnicos (doc.03)*” trazem esclarecimentos sobre a “essencialidade para a realização das impressões”.

Vê-se que a defesa não infirma a realidade fática constatada na auditoria fiscal e corroborada na decisão recorrida, qual seja, a ausência de contato físico dos produtos intermediários que se consomem, de algum modo, na fabricação do material gráfico. A contribuinte apenas afirma sua essencialidade no processo industrial.

As decisões administrativa (despacho decisório) e de primeira instância firmaram entendimento segundo Parecer Normativo CST 65/1979 da Receita Federal que expressamente condiciona o aproveitamento do crédito do IPI na aquisição de produtos intermediários ao consumo que decorre do contato direto no processo de fabricação do produto, fato este corroborado pela própria interessada.

Dessa forma, o voto condutor do acórdão recorrido indeferiu “o pedido de perícia em razão da lide tratar de matéria jurídica, não sendo determinante para a questão provar se os insumos são indispensáveis ou se foram consumidos, mas sim se consumidos no processo de fabricação por desgaste no **contato direto** com o produto final produzido, conforme demonstrado pela fiscalização”.

Ademais, importa consignar que na fase fiscalizatória instada em mais de uma ocasião, por meio de Termo de Intimação, a apresentar justificativa escrita e documentada para o creditamento do IPI, a contribuinte limitou-se a descrever sucintamente a função do material. Segue excerto do Termo de Verificação Fiscal (fl. 321):

[...]

3. Em atendimento ao item 08 do “TERMO DE INTIMAÇÃO – MPF 0812800.2012.00058-5/04” o CONTRIBUINTE apresentou, relativamente aos itens listados na tabela da sequência, **documentos e esclarecimentos insuficientes para comprovar o direito ao creditamento de IPI sobre suas aquisições.** [...] Nesse sentido, **solicita-se justificativa escrita e documentada para o creditamento de IPI sobre os itens listados na tabela da sequência. A justificativa deverá ser detalhada, contendo esquemas explicativos da função, localização e forma de utilização dos itens, fotos, textos técnicos etc.,** de modo a comprovar, de forma exaustiva e inequívoca, tratar-se de matérias-primas e produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização em decorrência de ação direta sobre o mesmo. Fica o CONTRIBUINTE cientificado de que

a falta de atendimento na forma solicitada implicará na glosa dos respectivos créditos.  
(grifei)

Extrai-se da leitura do TVF que os elementos constantes dos autos foram suficientes para a formação da convicção do julgador. A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos.

Antecipando, agora, a questão de mérito que se traz à baila neste tópico e compulsando o mencionado Laudo (fls. 548/576), constata-se tratar de um descritivo de vários materiais utilizados em equipamentos do processo produtivo do material gráfico, e de sua leitura pode-se inferir, quanto aos itens mencionados em manifestação de inconformidade e para os quais se pretende os créditos, sob o fundamento do consumo na fabricação:

a. **rolo lavador** (fl. 552) - é utilizado na lavagem das blanquetas e evita que seja necessário parar as impressoras para execução de limpeza manuais e evita desperdício de matéria prima. Conclui-se que o material não se consome na fabricação e sequer mantém contato físico com o produto em elaboração;

b. **blanqueta** (fl. 554) - é uma manta de borracha utilizada como veículo de transmissão de tinta. Não há comprovação de seu desgaste no processo de fabricação, e como este se dá;

c. **blanqueta tubular** (fl. 556) – é semelhante à blanqueta, permitindo a mesma conclusão;

d. **agente de limpeza purmel** (fl. 570) – sua finalidade é a limpeza do sistema de aquecimento e aplicação de cola, removendo-a dos equipamentos antes da utilização. Conclui-se que o material não se consome na fabricação e sequer mantém contato físico com o produto em elaboração;

e. **solvente Feboclean** (fl. 572) – produto químico utilizado na lavagem de blanquetas. Conclui-se que o material não se consome na fabricação e sequer mantém contato físico com o produto em elaboração; e

d. **system cleaner** (fl. 574) - produtos químicos utilizados para descontaminar os equipamentos utilizados no processamento das matrizes de impressão. Conclui-se que o material não se consome na fabricação e sequer mantém contato físico com o produto em elaboração.

Concluo que não assiste razão à recorrente quanto à nulidade alegada.

A decisão da DRJ indeferiu o pedido de realização de diligência apresentado pela impugnante por ser prescindível à solução do litígio, o que se demonstra com a análise do Laudo acostados aos autos que nada adiciona às conclusões da autoridade fiscal, corroborada pelos julgadores de primeira instância.

Destarte, injustificada a realização de diligência quando os elementos constantes nos autos são suficientes à formação de convicção do julgador.

### **Glosa de créditos do IPI sobre aquisições de produtos intermediários**

A irresignação da recorrente dá-se em face do Parecer Normativo CST 65/1979, mais precisamente, e como cita em seu recurso, contra o item 10.3<sup>1</sup>, que vincula o crédito do produto intermediário ao consumo em decorrência de um contato físico, caracterizada pela ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por este diretamente sofrida. Enfim afirma que o erro conceitual praticado pela RFB, inclusive o CARF, é adotar o PN CST 65/79, que extrapolou os limites que lhe caberiam na incumbência de definir que somente geram direito ao crédito do IPI os produtos intermediários, que tenham contato físico com o processo industrial.

A questão fática do consumo do produto intermediário através de seu contato físico com o produto em fabricação foi exaurido no tópico anterior que cuidou de rejeitar a preliminar de nulidade, evidenciando a inexistência de um contato físico direto de quaisquer dos itens elencados pela recorrente, realidade esta inclusive reconhecida pela contribuinte.

Neste tópico, portanto, há de se enfrentar a questão da legalidade da exigência prevista em atos normativos da Receita Federal.

De pronto, refuta-se que o item “10.3” do PN CST nº 65/79 labora a favor da pretensão da recorrente. Seu texto é claro ao afirmar a referência ao item 10.1 que impõe o requisito do consumo em decorrência de um contato físico, que melhor esclarecendo, significa consumido após uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por este diretamente sofrida.

Alega a interessada que não se pode vincular o aproveitamento do crédito do IPI na aquisição de produto intermediário ao contato físico do produto final, pois o conceito deste insumo forjado pelo legislador denota abrangência maior que a utilizada pela Fiscalização.

Repisa-se que a contribuinte afirmou ainda em manifestação de inconformidade que o “rolo lavador” não possui contato físico com o produto fabricado, e ainda, “os demais produtos intermediários são essenciais à produção do material gráfico, sem eles não há produção”.

Esse não é o critério estabelecido na legislação, pois como já assentado pela DRF/DRJ é da substância de qualquer matéria sujeitar-se ao desgaste pelo uso em qualquer processo industrial. Ocorre que o crédito somente é concedido ao material cujo consumo (em quaisquer de suas formas: desgaste, desbaste, dano, perda de propriedade física ou química) decorre do contato físico com o produto em fabricação, o que não é o caso dos produtos intermediários da recorrente.

A insuficiência de elementos para subsidiar a análise implicou a utilização pela autoridade fiscal das informações obtidas na página da internet da contribuinte. E ali se obteve

---

<sup>1</sup> 10.3 Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do item 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por este diretamente sofrida).

razões suficientes para concluir o uso no processo industrial de fabricação de material gráfico, mas não o consumo direto ou indireto, por meio de uma das formas de consumo.

Os conceitos doutrinários e jurisprudências trazidos à baila pela interessada ainda que reconhecida sua excelência jurídica, quiçá técnica, não alteram a realidade que exsurge nos autos no tocante à natureza, interação, utilização dos produtos intermediários no processo da recorrente, porquanto ausente o contato físico e o consumo deste decorrente.

A recorrente defende a tese de que aquisições de materiais (quaisquer que sejam) consumidos (como sinônimo de desgaste de qualquer natureza) no processo de industrialização conferem o direito ao aproveitamento do crédito do IPI na condição de produto intermediário.

Adotar tal tese levaria à posição e conclusão extremada, e absurda, de que quaisquer matérias no ambiente de produção que sofra alguma modalidade de deterioração (seja pelo desgaste com o tempo, obsolescência, quebra, esgotamento da vida útil, perda de qualidade) estaria apto a atender o requisito legal do aproveitamento do crédito na fabricação de produto. Assim, como exemplo, as instalações das unidades fabris, os instrumentos de trabalho, máquinas e equipamentos, inclusive os utilizados por trabalhadores, por serem consumidos haveriam de lhe dar o direito ao creditamento do IPI.

A recorrente pretende, por meio de analogia com outros produtos intermediários em processo de fabricação distinto do seu, em que itens reconhecido como consumido em processo produtivo julgado pelo CARF ou concedido pelo Poder Judiciário, seja aplicado no presente julgamento. Ocorre que não só as particularidades de cada processo de fabricação devem ser consideradas no julgamento mas, mormente, os elementos de prova colacionados pela interessada. E quanto a isso, foi deficiente na fase de fiscalização e não convincente os elementos juntados em sede de MI. Isso porque não é o uso de produto intermediário no processo que lhe confere o crédito, mas sim o uso associado ao consumo no processo com a interação direta com o produto em fabricação.

Em síntese, correta a glosa fiscal em relação aos produtos intermediários que não se provaram consumidos diretamente em contato com o produto fabricado.

### **Legalidade da manutenção dos créditos do IPI decorrente de insumos tributados**

No tópico a irresignação refere-se ao Ato Declaratório Interpretativo SRF (ADI/SRF) n.º 5/2006 que se alega ter criado uma restrição indevida à compensação do IPI, uma vez que impede a compensação de créditos de insumos aplicados em produtos imunes.

Os argumentos elencados pela recorrente pretendem acusar o referido ADI de ilegalidade e inconstitucionalidade, pois ofende os arts. 5º, II e 150, I da Constituição Federal, bem como o art. 9º do CTN. Tais alegações refogem à competência do julgador administrativo. Isto porque a análise realizada no presente processo atendeu aos regramentos vigentes, não podendo a autoridade fiscal, tampouco o julgador administrativo, afastar qualquer comando normativo, eis que suportados em Leis e Decretos plenamente vigentes no ordenamento jurídico os quais esclarecem e regulamentam o ADI confrontado.

Ademais, qualquer pronunciamento quanto a inconstitucionalidade de lei é vedado aos membros deste Conselho, conforme enunciado da Súmula CARF n.º 2, segundo o qual o “CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Os argumentos da contribuinte de que os produtos por ela fabricados não são “não-tributados”, mas **imunes**, em decorrência da imunidade objetiva contida na alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Constituição de 1988, referente à imunidade de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, seria possível a manutenção dos referidos créditos, não encontra amparo nas decisões proferidas pelo CARF e mesmo nos precedentes dos Tribunais Superiores.

A questão encontra-se sedimentada ao ser tratada pela Súmula **CARF n.º 20**, que dispõe: “*Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT*”.

Têm-se decisões proferidas pelo CARF sobre a mesma matéria na hipótese em que o recorrente é, igualmente, uma indústria gráfica. Assim, peço vênias para reproduzir excertos do Acórdão n.º 3001-000.046, sessão de 30/10/2017, de Relatoria do conselheiro Orlando Rutigliani Berri, cuja decisão foi por unanimidade de votos, a qual faço minhas razões de decidir:

[...]

Do direito e reconhecimento do crédito de IPI imunidade fiscal; Do Ato Declaratório Interpretativo 5 de 2006; e Da impossibilidade/ilegalidade de segregação de produtos imunes e produtos tributados

[...]

Como visto antes, a recorrente argumenta que em virtude de os produtos por ela confeccionados não serem “não-tributados”, mas **imunes**, em decorrência da imunidade objetiva contida na alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Constituição de 1988, referente à imunidade de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, seria possível a manutenção dos referidos créditos.

De fato, ao disciplinar o creditamento em relação a insumos utilizados na produção, o artigo 11 da Lei 9.799 de 1999 garantiu o direito a crédito para saídas de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, nada dispondo, no entanto, a respeito da imunidade:

#### **Lei 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

A Instrução Normativa SRF 33 de 04.03.1999, por seu turno, tratou expressamente da possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos a serem aplicados na industrialização de produtos, "(...) inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero" a partir de 1º de janeiro de 1999.

Observe-se que a Receita Federal do Brasil, quase dez anos depois da edição das normas acima transcritas, publicou o Ato Declaratório Interpretativo 6/2008, esclarecendo que o artigo 11 da Lei 9.779 de 1999 não se aplica aos produtos: (i) com a notação "NT" na TIPI, e (ii) amparados por imunidade. Aponta, ainda, o preceptivo, para a exceção: aqueles produtos abrangidos por imunidade técnica, i.e., destinados à exportação, o que não poderia ser diferente, pois a legislação do IPI sempre concedeu, na qualidade de créditos incentivados, o direito dos exportadores de produtos tributados, desonerados do imposto pela imunidade prevista no inciso IV do parágrafo 3º do artigo 153 da CF de 1988, de se creditar do IPI pago na aquisição dos insumos empregados na fabricação dos produtos exportados e, no caso do montante de tais créditos excederem os débitos do imposto, possibilitar o ressarcimento de tal incentivo.

Por este motivo, em 18.04.2006, foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo SRF 5/2006, que dispôs no seguinte sentido:

Ato Declaratório Interpretativo SRF 5/2006 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. 5º do Decreto 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:

Icom 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.

Não se trata o presente caso, de processo de fabricação de produto com imunidade técnica, destinado à exportação, e  **muito menos**  de IPI incidente sobre saída de produto imune, mas, como se esclareceu acima, da possibilidade de creditamento na escrita fiscal sobre insumo destinado a produto imune, o que remete à necessidade de se interpretar e aplicar o artigo 11 da Lei 9.779 de 1999.

No sentido de uma aplicação não extensiva da norma em apreço, o quanto decidido no Recurso Especial 1.015.855/SP, de relatoria do Ministro José Delgado, publicado em 30.04.2008:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO DE VALOR PAGO NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS PRIMAS, INSUMOS E MATERIAIS DE EMBALAGENS EMPREGADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS, IMUNES, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PREVISÃO LEGAL QUE CONTEMPLA SOMENTE OS PRODUTOS FINAIS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. ART. 11 DA LEI 9.779/99. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ARTS. 150, I, CF/88 E 97 DO CTN. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN. ART. 49 DO CTN E ART. 153, IV, § 3º, DA CF/88. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO - CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. DL 20.910/32. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. INCIDÊNCIA.

1. A impetrante/recorrente, pessoa jurídica de direito privado, tem por objeto social a fabricação e comercialização de calçados e suas partes, peças e componentes, assim

como de artigos de vestuário em geral e a prestação de serviços industriais nos dois ramos. Impetrou mandado de segurança com vistas ao aproveitamento (pedido de compensação com tributos de espécies distintas administrados pela Secretaria da Receita Federal, com atualização monetária e juros) do valor pago, a título de IPI, na aquisição de matérias-primas, insumos e materiais de embalagens utilizados na industrialização de produtos finais isentos, sujeitos à alíquota zero, não-tributados ou imunes.

2. O apelo não merece ser conhecido em relação à alegação de violação dos arts. 165, I, 168, I, 156, VII, e 150, §§ 1º e 2º, do CTN, pois não estão prequestionados, não tendo sido debatidos nem recebido juízo decisório pelo Tribunal a quo, situação que atrai a incidência da Súmula 282/STF.

3. O aresto recorrido entendeu que não se extrai da hipótese legal (art. 11 da Lei 9.779/99) o direito ao creditamento quando o produto final for imune ou não-tributado, mas apenas quando isento ou tributado à alíquota zero. Ao final, concluiu pelo não-provimento da apelação da contribuinte.

**4. O art. 11 da Lei 9.779/99 prevê duas hipóteses para o creditamento do IPI: quando o produto final for isento ou tributado à alíquota zero. Os casos de não-tributação e imunidade estão fora do alcance da norma, sendo vedada a sua interpretação extensiva.**

5. O **princípio da legalidade**, insculpido no texto constitucional, exalta que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II). No campo tributário significa que nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem que o seja por lei (art. 150, I, CF/88 e 97 do CTN). É o princípio da legalidade estrita. Igual pensamento pode ser atribuído a benefício concedido ao contribuinte, como no presente caso. Não estando inscrito na regra beneficiadora que na saída dos produtos não-tributados ou imunes podem ser aproveitados os créditos de IPI recolhidos na etapa antecessora, não se reconhece o direito do contribuinte nesse aspecto, sob pena de ser atribuída eficácia extensiva ao comando legal.

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

7. A interpretação extensiva não pode ser empregada porquanto destina-se a permitir a aplicação de uma norma a circunstâncias, fatos e situações que não estão previstos, por entender que a lei teria dito menos do que gostaria. A hipótese dos autos, quanto à pretensão relativa ao aproveitamento de créditos de IPI em relação a produtos finais não-tributados ou imunes, está fora do alcance expresso da lei regedora, não se podendo concluir que o legislador a tenha querido contemplar.

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

9. Considerando o pedido do mandamus e o teor do art. 11 da Lei 9.779/99, tem-se a possibilidade de se reconhecer o direito da contribuinte ao aproveitamento de créditos de IPI gerados a partir da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. Observando-se a data da impetração (08/01/2004) e a prescrição quinquenal (aplicação do Decreto 20.910/32), poderão ser aproveitados os créditos adquiridos desde a data de 08/01/1999.

10. Os posicionamentos do STJ e do STF alinham-se no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI. É reconhecida somente quando o

aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco, o que se verifica no caso dos autos. Deve ser determinada, portanto, a incidência da Taxa Selic, que engloba atualização monetária e juros, sobre os créditos da recorrente que não puderam ser aproveitados oportunamente.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para reconhecer, tão-somente, o direito da contribuinte à utilização dos créditos de IPI adquiridos entre 08/01/1999 e 08/01/2004 em razão da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. (grifei).

Assim, a não-cumulatividade do IPI deve ser interpretada de maneira a alcançar o inciso II do parágrafo 3º da Constituição da República, o artigo 49 do Código Tributário Nacional e o artigo 81 do RPI aprovado pelo Decreto 87.981 de 23.12.1982, e cujo artigo 103 trata especificamente do método e o uso do creditamento deste imposto, o que evidencia a existência de toda uma legislação própria para o IPI, que cuida do tratamento a ser dispensado aos créditos desse tributo escriturados pelo contribuinte em seus livros fiscais, no que concerne à sua apuração, aproveitamento e utilização.

Não é outra a interpretação do Acórdão 3401003.313, proferido em sessão de 25.01.2017, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, no qual se decidiu, em votação unânime de seus membros, no sentido da ementa abaixo transcrita:

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

**CRÉDITO DE IPI. INSUMOS UTILIZADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES EM RAZÃO DO ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA “d” DA CF. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.**

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.

Recurso Voluntário Negado.

No mesmo sentido, a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, em conformidade com o **Acórdão CSRF 9303004.581**, proferido na sessão de 24.01.2008, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, cuja ementa abaixo se transcreve:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

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

**CRÉDITO DE IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTO FINAL IMUNE OU NT. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.**

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

Assim, não procedem os argumentos trazidos no recurso voluntário, neste particular.”

### **Dispositivo**

Ante ao exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, voto para negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira

### **Declaração de Voto**

Conselheiro - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta declaração de voto.

Com respeito ao voto do nobre colega relator e Presidente deste colegiado, serve esta declaração de voto para registrar a divergência de entendimento com relação ao aproveitamento de crédito básico de IPI na aquisição de blanquetas e blanquetas tubulares, para a fabricação de produtos tributados.

Nos mesmos moldes expostos no Acórdão n.º 3001-000.912, precedente nesta matéria, entendemos que as blanquetas e as blanquetas tubulares estão diretamente ligadas à produção e não são reaproveitadas, razões pelas quais tais matérias devem ser considerados no aproveitamento de crédito básico de IPI na fabricação de produtos tributados.

Esclareço também que, ao limitar a consideração do crédito na fabricação de produtos tributados, a Súmula CARF n.º 20 será normalmente respeitada. Nos autos, inclusive, é incontroverso que existem fabricações de produtos tributados.

Em face do exposto, vota-se para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

Declaração de Voto proferida.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima