



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15956.720043/2013-16
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.517 – 3ª Turma
Sessão de 15 de março de 2016
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DE PENALIDADES.
OBSERVÂNCIA DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

Não serão aplicadas penalidades aos que tiverem agido ou pago o tributo, enquanto prevalecer o entendimento constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado. Aplicação do art. 76, inc. II, alínea “a” da Lei nº 4.502, de 1964

Recurso Especial do Contribuinte Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Rodrigo da Costa Pôssas, que negavam provimento. O Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen (Substituto convocado), Rodrigo da

Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Cuida-se de Auto de Infração lavrado para formalizar a exigência de IPI relativo aos anos-calendário de 2008 e 2009, no valor original, a título de principal, de R\$ 57.645.990,75. O cerne do lançamento de ofício referiu-se ao creditamento do imposto na entrada de insumos destinados à industrialização de refrigerantes, em operação beneficiada com isenção por se tratar de fornecedor instalado na Zona Franca de Manaus.

Em síntese, o acórdão recorrido negou provimento na íntegra ao recurso voluntário do contribuinte, quanto à decadência, à exclusão da multa de ofício com base no art. 76 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e à eficácia do mandado de segurança coletivo, considerando-se que ele só alcança os associados domiciliados no Rio de Janeiro. Quanto à questão de fundo, decidiu-se que a isenção do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, só alcança produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. O Acórdão nº **3403-003.491** foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CRÉDITO. IPI. AQUISIÇÕES ISENTAS. ZONA FRANCA DE MANAUS. DL. 1.435/1975, ART. 6º. REQUISITOS.

A obtenção de crédito de IPI pelo adquirente de produtos da Zona Franca de Manaus a que se refere o art. 6º do Decreto-lei no 1.435/1976 está sujeita basicamente a três requisitos. O produto adquirido (no caso em análise, concentrado), deve: (a) ter sido elaborado por estabelecimentos industriais com projeto aprovado pela SUFRAMA; (b) ter sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados nos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia ou Roraima; e (c) ser empregado como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do IPI.

IPI. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I DO CTN. RESP N. 973.733/SC.

Na ausência de pagamento, a regra decadencial aplicável é a do art. 173, I do CTN, conforme entendimento do STJ expresso no REsp no 973.733/SC, na sistemática do art. 543C do CPC, e, portanto, de observância obrigatória por este tribunal administrativo, tendo em vista o art. 62A do Anexo II do RI-CARF.

Cuida-se agora de recurso especial formulado pelo sujeito passivo ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

– RI-CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que teve seguimento em relação à divergência quanto à exclusão de penalidade conforme art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, nos termos do Despacho s/nº, de 3 de junho de 2015, fls. 2.497 a 2.507, ratificado pelo Despacho de Reexame de fls. 2.508 a 2.511.

O arrazoado recursal de fls. 2.076 a 2.140, ao resumir as razões de direito que justificariam a prevalência do entendimento manifestado nos acórdãos paradigmas, alega que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, continua em vigor, constando inclusive da legislação do IPI, editada posteriormente ao CTN, referindo-se aos arts. 486 do RIPI/2002 e 567 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 - RIPI/2010.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 2.513 a 2.521.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

A única matéria que está em litígio é a vigência do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964.

Segundo a tese do sujeito passivo, a vigência do art. 100, inc. II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – CTN, revogou tacitamente o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964.

Para a análise da situação trazida pela recorrente, convém traçar breves linhas acerca da revogação de ditames legais. Para tanto, aduzo brilhante artigo do professor Luiz Flávio Gomes, *verbis*:

Revogação da lei significa, portanto, cessação (finalização) da sua vigência formal. A revogação acontece por meio de outra lei e compreende tanto a ab-rogação (revogação total) como a derrogação (revogação parcial). O costume não revoga nem derroga a lei. O desuso tampouco.

Não se pode, entretanto, confundir a vigência (formal) de uma lei com sua validade (esta última consiste na sua compatibilidade com a Constituição e com o Direito internacional). Uma lei para entrar em vigor (para ter vigência) basta ser aprovada pelo Parlamento, sancionada e publicada no Diário Oficial. Uma vez publicada e passado o período de vacância, caso exista, inicia sua vigência. Não havendo nenhuma vacância (vacatio) a ser observada, a lei começa a ter vigência de forma imediata (assim que publicada).

Mas, nem toda lei vigente é válida. O modelo do Estado constitucional e democrático de Direito, que é garantista, rompe

com o velho esquema do positivismo clássico e passa a distinguir a vigência da validade. Somente pode ser válida a lei (vigente) que conta com compatibilidade vertical com a Constituição (ou seja: a lei que atende às exigências formais e materiais decorrentes da Magna Carta) bem como com o Direito internacional (que goza de status supra-legal – cf. voto do Min. Gilmar Mendes - STF, RE 466.343-SP, rel. Min. Cezar Peluso).

O projecto positivismo clássico (positivismo legalista) confundia os planos da vigência e da validade. Dizia-se que lei vigente é lei válida, desde que tenha seguido o procedimento formal da sua elaboração. Não se aceitava, nesse tempo, a complexidade do sistema constitucional e democrático de direito, que conta com uma pluralidade de fontes normativas hierarquicamente distintas (Constituição, Direito internacional e Direito infraconstitucional). As normas que condicionam a produção do Direito não são só formais (maneira de aprovação de uma lei, competência para editá-la etc.), senão também e sobretudo substanciais (princípio da igualdade, da intervenção mínima, preponderância dos direitos fundamentais, respeito ao núcleo essencial de cada direito etc.).

As normas substanciais também constituem limites que não podem ser ultrapassados pelo legislador derivado. A produção do Direito está agora condicionada formalmente assim como pelos limites materiais (ou substanciais). A norma que proibia a progressão de regime em crimes hediondos, por mais que fosse inatacável do ponto de vista formal (vigência), não possuía validade (ou seja: compatibilidade vertical com o princípio da individualização da pena, contemplado na CF, art. 5º, inc. XLVI).

De acordo com a lógica positivista clássica (Kelsen, Hart etc.), lei vigente é lei válida e mesmo quando incompatível com a Constituição ela (lei vigente) continuaria válida até que fosse revogada por outra lei. O esquema positivista clássico não transcendia o plano da legalidade (e da revogação). Confundia-se invalidade com revogação da lei e concebia-se uma presunção de validade de todas as leis vigentes. Não se reconhecia a tríple dimensão do Direito, composto de normas constitucionais, internacionais e infraconstitucionais. Pouca relevância se dava para os limites (substanciais) relacionados com o próprio conteúdo da produção do Direito.

A revogação de uma lei, diante de tudo quanto foi exposto, é instituto coligado com o plano da "legalidade" e da "vigência". Ou seja: acontece no plano formal e ocorre quando uma nova lei afasta a aplicação da anterior. A revogação, como se vê, exige uma sucessão de leis (sendo certo que a posterior revoga a anterior expressamente ou quanto com ela é incompatível). A declaração de invalidade de uma lei, que não se confunde com sua revogação, é instituto vinculado com o plano da "constitucionalidade", ou seja, deriva de uma relação (antinomia ou incoerência) entre a lei e a Constituição ou entre a lei e o Direito internacional e relaciona-se com o plano do conteúdo substancial desta lei.

Após essa breve digressão, retornando à lide, não identifiquei no sistema jurídico vigente declaração de inconstitucionalidade do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964. Também não há lei posterior que tenha revogado o referido artigo. Pelo contrário, verifico que o Poder Executivo o utilizou como base legal do art. 486, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 e do art. 567, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Assim, entendo que a regra contida no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, continua vigente.

Cabe perquirir se na época dos fatos a jurisprudência administrativa reconhecia o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de insumos isentos utilizados na fabricação de produtos sujeitos à exação.

Reproduzo ementa do Acórdão da CSRF nº 02-02.357 que tratou do assunto, *verbis*:

*IPI. CRÉDITO INSUMO ADQUIRIDO SOB ISENÇÃO.
Conforme decisão do Pleno do STF (RE. 212.484-2), não ocorre
ofensa à Constituição Federal (artigo 153, parágrafo 3º 2, II)
quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo
incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.*

A composição da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - na data de julgamento estava completa, o que permite concluir que essa era a jurisprudência da época.

Sob a perspectiva apresentada, com base no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Sala de sessões, em 15 de março de 2016

Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Declaração de Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas

Ouso discordar do ilustre relator, por entender que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, não foi recepcionado pela lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional, pelo simples fato de este diploma legal ser o instrumento constitucionalmente hábil para tratar de normas gerais de Direito Tributário, e o seu artigo 100 define perfeitamente os casos em que as decisões administrativas terão eficácia normativa.

Não vem ao caso se os decretos regulamentares do IPI posteriores reproduziram essa norma, já que em não estando em vigor, não poderia os decretos ter em seu corpo a referida norma, a exemplo dos decretos que trazem os regulamentos aduaneiros desde a edição da Lei-base, o decreto-lei nº 37/66, que entrou em vigor poucos dias depois do CTN.

Não se trata de esse tribunal administrativo tratar da inconstitucionalidade de leis, o que é vedado pela súmula CARF nº 2, até porque não há como declarar inconstitucional um lei editada antes da atual Carta Magna, mas sim de reconhecer que o texto não foi recepcionado e isso o CARF como órgão julgador tem competência para fazer, assim como o fez a administração tributária, com a edição do parecer normativo RFB nº 23, de 6 de setembro de 2013, abaixo transcrito:

*Parecer Normativo RFB nº 23, de 6 de setembro de 2013 - IPI:
DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO
FISCAL OU OUTRAS MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO
CARACTERIZAÇÃO COMO NORMA COMPLEMENTAR*

Fonte: Receita Federal do Brasil

DOU de 9.9.2013

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO
FISCAL OU OUTRAS MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO
CARACTERIZAÇÃO COMO NORMA COMPLEMENTAR*

*Ementa: Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos
Fiscais - CARF não constituem normas complementares da
legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo
nem vinculante.*

*Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, Lei nº
5.172/1966, art. 100, incisos I e II; Lei nº 9.430/1996, art. 48 a
50; Lei nº 4.502/1964, art. 76, inciso II, alínea “a”; Decreto nº
70.235/1972, art. 46 a 53; Regimento Interno da Secretaria da
Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº*

203/2012, art. 1º, inciso III, e art. 82, inciso III.

Relatório

Cuida-se da atualização do Parecer Normativo CST nº 390, de 1971, que, embora tenha vigorado até a presente data, faz referências a normas já revogadas ou modificadas.

2. Trata o presente Parecer Normativo sobre a prevalência ou não de acórdãos prolatados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, ou pelos extintos Conselhos de Contribuintes (CC) do Ministério da Fazenda, em que se declara a classificação fiscal de produtos na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, ou quaisquer outras matérias, sobre decisões que venham a ser fixadas pelas diversas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em situações que versem sobre a mesma matéria.

Fundamentos

3. Resume-se a questão na delimitação do âmbito de eficácia das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF ou pelos extintos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

4. O inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional determina que:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

(...)

5. Necessário esclarecer que, embora o acima reproduzido diploma legal, em seu inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões prolatadas nos acórdãos dos Conselhos, a sua eficácia limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

6. Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral, a decisão em processo fiscal proferida pelo Conselho (CARF ou CC) não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

7. Há que se ressaltar, por oportuno, que, nos termos do caput e parágrafo 2º do art. 75 do Regimento do CARF, Portaria MF nº

256, de 22 de junho de 2009, o Ministro da Fazenda poderá atribuir às súmulas editadas por aquele conselho efeito vinculante em relação à administração tributária federal, mediante edição de portaria específica. Somente em tal hipótese fica a administração tributária federal sujeita à observância do entendimento esposado na súmula a que se atribua tal efeito (súmula vinculante) mediante portaria da autoridade competente.

8. Por conseguinte, ao pretender orientação no sentido de conhecer a classificação de produtos na TIPI ou sobre interpretação da legislação tributária federal, caberá ao contribuinte formular consulta específica à autoridade competente na forma do que lhe facultam os art. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e os art. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, ressaltando-se, todavia, o disposto no art. 76, inciso II, alínea "a", da [Lei nº 4.502, de 1964](#).

9. Entretanto, não prevalece a guarida deste dispositivo legal - art. 76, inciso II, alínea "a", da [Lei nº 4.502, de 1964](#) - quando sobrevenha ato normativo emanado pela autoridade competente, versando sobre a mesma matéria e de forma distinta da solução apresentada no processo de consulta, porquanto este ato se insere entre as normas complementares da legislação tributária, conforme dispõe o art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional.

10. Esclareça-se, finalmente, que o Parecer Normativo do Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil é ato administrativo de natureza normativa, por força do disposto no art. 1º, inciso III, combinado com o art. 280, inciso III, todos do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela [Portaria MF nº 203, de 2012](#), incluindo-se, portanto, entre os atos normativos apontados no art. 100, inciso I, do CTN.

Conclusão

11. Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

12. Fica formalmente revogado o Parecer Normativo CST nº 390, de 1971.

À consideração do Coordenador do GT-IPI.

CLÁUDIO HONORATO DA SILVA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Portaria RFB nº 712, de 6 de junho de 2013

De acordo. À consideração do Coordenador da Cosit.

MARIO HERMES SOARES CAMPOS

AFRFB - Coordenador do GT-IPI

Portaria RFB nº 712, de 06 de junho de 2013

De acordo. Encaminhe-se ao Subsecretário de Tributação e Contencioso (Sutri), com proposta de encaminhamento ao Secretário da Receita Federal do Brasil, para aprovação.

FERNANDO MOMBELLI

AFRFB - Coordenador-Geral da Cosit

De acordo. Encaminhe-se ao Secretário da Receita Federal do Brasil, para aprovação.

SANDRO DE VARGAS SERPA

Subsecretário de Tributação e Contencioso (Sutri)

Aprovo o presente Parecer Normativo. Publique-se no Diário Oficial da União.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Secretário da Receita Federal do Brasil

Assim também se pronunciou o STJ, no REsp, 858047/SE, da relatoria da Ministra Denise Arruda, que transcrevo abaixo a sua ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 458 DO CPC. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. ALEGADA CONTRARIEDADE A PRINCÍPIOS CONSAGRADOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCO). INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PUBLICAÇÃO DAS DECISÕES. OBRIGATORIEDADE. PRERROGATIVA QUE NÃO É ASSEGURADA PELOS ARTS. 100, II, E 103, II, DO CTN.

1. A via especial é inadequada para a apreciação de suposta contrariedade a dispositivo da Constituição Federal.

2. "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia" (Súmula 284/STF).

3. No tocante à alegada inobservância das normas estaduais (Decreto 15.072/94 e Lei 3.796/96), mostra-se inviável o conhecimento do recurso especial, tendo em vista que tal pretensão é obstada, por analogia, pelo disposto na Súmula 280/STF, segundo a qual: "Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário."

4. O Tribunal a quo não emitiu juízo acerca do disposto no art. 142 do CTN, e eventual omissão nem sequer foi suscitada por meio de embargos declaratórios, razão pela qual é inviável o conhecimento da questão, ante a ausência do indispensável prequestionamento (Súmulas 282 e 356 do STF).

5. Depreende-se dos autos que a Fazenda Estadual procedeu ao arbitramento do tributo, porquanto houve falhas nos documentos apresentados pela contribuinte (livro de registro de inventário e notas fiscais de saídas de mercadorias). A contribuinte, após notificada, não apresentou os documentos requeridos pelo Fisco, razão pela qual, como bem observou o Tribunal a quo, "outra solução não haveria para a Fazenda Estadual, a não ser proceder a tal levantamento mediante arbitramento". Nesse contexto, havendo "processo regular", associado às omissões e falhas nos documentos apresentados pelo sujeito passivo, mostra-se legítimo o arbitramento do tributo devido, nos termos do art. 148 do CTN. Cumpre esclarecer que, verificando-se que o entendimento sufragado pelas instâncias ordinárias está em consonância com o disposto no art. 148 do CTN, mostra-se inviável, em sede de recurso especial, reexaminar as premissas fáticas que implicaram tal conclusão, tendo em vista a circunstância obstativa decorrente do disposto na Súmula 7/STJ.

6. Os arts. 100, II, e 103, II, do CTN, não impõem a publicação de todas as decisões proferidas em sede de processo administrativo.

Como bem esclarece Hugo de Brito Machado, incluem-se na previsão do art. 100, II, do CTN, "as decisões proferidas por órgãos singulares ou coletivos incumbidos de julgar administrativamente as pendências entre o Fisco e os contribuintes, desde que a lei atribua a essas decisões valor de norma". Incluem-se nessa categoria, atualmente, conforme exemplo citado pelo autor referido, "os denominados pareceres normativos emitidos pela Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, órgão incumbido de unificar a interpretação da legislação tributária, mediante solução de consultas". Considerando que, na hipótese, a decisão proferida em sede de processo administrativo não se amolda ao contexto legal, não há falar em violação dos artigos em comento.

7. Também não foi caracterizado o alegado dissídio jurisprudencial.

O aresto proferido no MS 6.169/RR (1ª Seção, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJ de 1º.8.2000) entendeu que, por força "dos princípios da publicidade e do contraditório constitucionais", impõe-se a "exigência de publicidade do julgamento por órgão Colegiado representante do poder revisional da Administração Pública", de modo que é necessária a intimação pelo Diário Oficial, "cientificando o recorrente da data próxima de julgamento de seu recurso administrativo, (...) para cumprir os anseios da Carta Magna".

Assim, o suposto dissídio jurisprudencial, caso existente, ocorre no plano constitucional, motivo pelo qual é inviável a rediscussão do tema pela via especial.

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.

Note-se, especialmente o item nº 6 da decisão acima, que diz claramente que é necessária lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas, e ainda cita como exemplo os pareceres normativos, em que a lei lhes atribuiu a eficácia normativa exigida pelo art. 100 do CTN.

Assim, no presente caso, devemos considerar norma com eficácia e densidade normativa apenas o parecer normativo RFB nº 23 e, por não ter sido recepcionada pelo CTN, não podemos dar a densidade normativa pretendida pelo relator ao art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964.

Pelas razões expostas, nego provimento ao Recurso Especial.