



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
 SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
 6ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº	SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 64, de 17 de março de 2006
INTERESSADO	CNPJ/CPF
DOMICÍLIO FISCAL	

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa: Créditos de MP, PI e ME. Hipóteses de cabimento. Produtos com a notação “NT”.

Os produtos naturais ou em bruto, tipicamente “NT” na TIPI, estão fora do âmbito de aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779/1999, bem como do art. 4º da IN SRF nº 33/1999.

Aos produtos objetivamente atingidos pela imunidade - imunidade objetiva - não se aplica o disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, bem como no art. 4º da IN SRF nº 33/1999, porque tais produtos estão afastados do campo de incidência do IPI e também excluídos do referido art. 11, já que possuem a notação “NT” na TIPI.

Não se considera industrializado o produto resultante de operação excluída do conceito de industrialização. O termo “produtos industrializados” a que se refere o art. 11 da Lei nº 9.779/1999, e o art. 5º do Decreto-lei nº 491/1969, deve ser entendido apenas como referente a produtos que estejam no campo de incidência do imposto. Presentes as condições para a não-incidência do imposto, esses produtos não são tributados, o que corresponderia a um produto com notação “NT” na TIPI.

Os produtos passíveis de serem considerados industrializados, mas que foram retirados do campo de incidência por força de lei, não estão inseridos no âmbito de aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779/1999, bem como do art. 4º da IN SRF nº 33/1999, porque

tais produtos estão afastados do campo de incidência do IPI e também excluídos do referido art. 11 já que possuem a notação “NT” na TIPI.

Refere-se à Solução de Consulta SRRF06 nº 14, de 13 de fevereiro de 2002.

Dispositivos Legais: CF, arts. 150, inc. VI, “d”, 153, incs. I, II, III e IV, e § 3º, incs. II e III, art. 155, inc. II e § 3º; CTN, arts. 46, 49 e 51; Lei nº 4.502/1964, arts. 1º, 7º, 25, inc. I, e 27, § 1º; Decreto-lei nº 34/1966, arts. 1º e 2º; Decreto-Lei nº 491/1969, art. 5º; Decreto-lei nº 1.136/1970, art. 1º; Decreto-lei nº 1.686/1979, art. 5º, § 2º; Lei nº 7.798/1989, art. 12; Lei nº 8.402/1992, art. 1º, inc. II; Lei nº 9.493/1997, arts. 13 e 18; Lei nº 10.451/2002, art 6º; Decreto nº 2.637/1998, arts. 159, 171, § 1º, 174, inc. I, “a”, e 175; Decreto nº 4.544/2002, arts. 4º, 176, 190, § 6º, e 193, inc. I e § 2º; RIPI, art. 193, I, “a”; Nota Técnica Cosit nº 17/2005; Parecer PGFN/CAT/Nº 1.536/2005; Solução de Consulta Interna Cosit nº 3/2006.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada informa ter como atividade a extração e industrialização de silicato hidratado de magnésio (talco) e de carbonato de magnésio (magnesita), minerais que constam da Tabela do IPI com os códigos, respectivamente, de 2526.20.00 e 2519.90.90, e aos quais corresponde a indicação “NT” (não-tributado).

2. Em consulta apresentada a esta Superintendência Regional da Receita Federal, a interessada indaga se é lícito que ela aproprie os créditos de IPI pagos na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na industrialização de seus produtos, bem como sua compensação, na forma do art. 2º da IN SRF nº 33/1999.

3. Em resposta a tal questão, prolatou-se a Solução de Consulta SRRF06 nº 14, de 13 de fevereiro de 2002, cuja ementa aduz:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa: APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS IMUNES.

A partir de 01/01/1999, poderão ser mantidos na escrita fiscal do IPI os créditos do imposto relativo à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, empregados na

industrialização de minerais do País, ainda que referidos materiais não sofram a incidência do imposto por força de imunidade constitucional.”

4. A mesma Solução de Consulta SRRF06 nº 14/2002 conclui:

“Em decorrência do art. 11 da MP nº 1.788, de 29/12/1998, convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e, em razão do disposto no art. 4º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999, a partir de 1º de janeiro de 1999, poderão ser registrados e mantidos na escrita fiscal do estabelecimento industrial ou equiparado os créditos do IPI relativos aos insumos empregados na fabricação de minerais do País (talco, magnesita e sínter de óxido de magnésio) produtos imunes conforme o art. 155, § 3.º, da Constituição Federal. O registro e aproveitamento desses créditos far-se-á conforme estabelecido no art. 2º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999 (DOU de 24/03/1999), não se aplicando, porém, nesse caso, o estorno previsto no parágrafo 3º do mesmo artigo, apesar de os ditos minerais do País, em razão da imunidade constitucional que lhes é conferida, constarem da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542/2002, como produtos “não-tributados”, “NT”.”

5. Posteriormente, surgiram dúvidas quanto à exatidão de tal raciocínio, que levaram esta Divisão de Tributação a formular a Consulta Interna Disit/SRRF06 nº 7, de 9 de setembro de 2004, dirigida à Coordenação-Geral de Tributação -Cosit, órgão da Secretaria da Receita Federal que tem a atribuição regimental de interpretar a legislação tributária e correlata, bem como expedir orientação normativa destinada a uniformizar a interpretação da legislação tributária.

6. No processo de exame da matéria, a Cosit emitiu a Nota Técnica Cosit nº 17, de 1º de setembro de 2005, e a submeteu à apreciação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que a aprovou no Parecer PGFN/CAT/ nº 1.536, de 5 de outubro de 2005. Em vista disso, a Cosit apresentou suas conclusões na Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 15 de fevereiro de 2006, parcialmente transcrita nos *Fundamentos Legais* deste documento.

FUNDAMENTOS LEGAIS

7. A Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 15 de fevereiro de 2006, aduz:

“2.1. Para enfrentar o tema, será necessária a discussão de dispositivos constitucionais e legais. A seguir, citam-se os dispositivos constitucionais de interesse para o tema:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

VI - instituir impostos sobre:

.....

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

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

I - importação de produtos estrangeiros;

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

.....
IV - produtos industrializados;

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

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

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

.....
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

.....
§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

.....”

2.2. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) prescreve:

“Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

.....

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

.....

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.

.....

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

.....”

2.3. Interpretando a legislação acima citada, o Regulamento do IPI define, de forma didática, o conceito de industrialização. Tal conceituação consta, atualmente, do art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Ripi/2002):

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.”

2.4. *A legislação ordinária e regulamentar dispunha que não havia direito de o estabelecimento industrial escriturar créditos relativos a matérias-primas (MP), a produtos intermediários (PI) e a material de embalagem (ME) utilizados em produtos não onerados pelo IPI. Havia exceções a essa regra, sempre por disposição expressa de lei. Vejam-se os citados atos legais e regulamentares:*

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

“Art. 25. Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo.

I - o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados.

.....

Art. 27

.....

§ 1º Será excluído do crédito o imposto relativo às matérias primas, produtos intermediários e embalagens que forem objeto de revenda ou que forem empregados na industrialização ou no acondicionamento de produtos isentos e não tributados.”

Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966 (Alteração 8ª)

“Art. 25.

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem a comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.

.....

§ 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 gozem de isenção ou não estejam tributados.”

Decreto-lei nº 1.136, de 7 de dezembro de 1970

“Art. 1º O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro 1964, alterado pelo artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, e pelo artigo 18

do Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, passa a vigorar com a seguinte redação:

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.

§ 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.

§ 2º revogado pelo art. 18 do Decreto-lei nº 400, de 1968

§ 3º O regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento de débito, correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo, ou os resultantes da industrialização gozem de isenção ou não estejam tributados.”

Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989

“Art. 12. O § 3º do art. 25 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 1.136, de 7 de dezembro de 1970, passa a vigorar com a seguinte redação:

§ 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.”

2.5. Há, ainda, dispositivo específico aplicável aos produtos industrializados destinados à exportação. Trata-se do art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, a seguir transcrito (lembre-se que a vigência do referido dispositivo foi restaurada pelo inciso II do art. 1º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992):

“Art. 5º É assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados.”

2.6. Com base na legislação citada, dispunha o Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998:

“Art. 159. É admitido o crédito do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação para o exterior, saídos com imunidade..

.....
 Art. 171.

.....
 § 1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a insumos que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos isentos, saídos com suspensão, não tributados ou de alíquota zero, cuja manutenção não tenha sido autorizada pela legislação.

.....
 Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 12):

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

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;

Art. 175. Poderá ser mantido o crédito do imposto referente a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados ou adquiridos para industrialização dos produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nas hipóteses dos incisos II, III, VII, IX, X e XI do art. 40.”

2.7. A Lei nº 4.502, de 1964, em seu art. 1º, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 34, de 1966, assim define:

“Art. 1º O Imposto sobre Produtos Industrializados incide sobre os produtos industrializados compreendidos na Tabela anexa.”

2.8. Posteriormente, a Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, dispôs:

“Art. 13. O campo de incidência do IPI abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação “NT” (...).”

2.9. A Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, afirma em seu art. 6º:

“Art. 6º O campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação “NT” (não-tributado).”

2.10. *Interpretando-se o texto das leis acima citadas, têm-se as seguintes espécies de produtos que estão fora do campo de incidência IPI:*

2.10.1. *produtos naturais ou em bruto que, estão, pela própria natureza, fora do campo de incidência do imposto, já que não sofreram processo de industrialização, tais como os animais vivos classificados no Capítulo 1 da Tabela de Incidência do IPI (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002. Tais produtos possuem notação “NT”.*

2.10.2. *produtos abrangidos pela imunidade:*

2.10.2.1. *objetiva, por exemplo, os livros, classificados na posição 49.01 da Tipi. Tais produtos possuem, também, a notação “NT”.*

2.10.2.2. *condicionada, em duas hipóteses: produtos industrializados destinados à exportação e papel para impressão de livro, jornais e periódicos. Tais produtos não possuem notação “NT” na Tipi.*

2.10.3. *produtos retirados do conceito de industrialização sob determinadas condições. Tais produtos não possuem a notação “NT” na Tipi. Por exemplo: não se considera industrialização:*

2.10.3.1. *o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (Decreto-lei nº 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5º, § 2º); Refrigerante – posição 22.02 da Tipi – alíquota de 27%);*

2.10.3.2. *a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso IV, e Lei nº 9.493, de 1997, art. 18). Tinta – posição 32.08, 32.09 ou 32.10 da Tipi - alíquota de 10%.*

2.10.4. *produtos que poderiam ser tributados pelo imposto, mas que o legislador ordinário não quis tributar. Por exemplo, farinha de trigo do código 1101.11.10. Tais produtos possuem a notação “NT” na Tipi.*

2.11. *Veja-se o que diz, sobre o tema, Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas em sua obra Tudo sobre IPI, vol. 1, 3ª edição, págs. 18 e 19:*

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

Os produtos industrializados, assim considerados também os produtos naturais que tenham sofrido um processo mínimo de elaboração ou

beneficiamento, poderão constar da TIPI seguidos da alíquota de incidência, ainda que zero, ou da notação NT.

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

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

(...)

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

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

(...)”

2.12. Como afirmou o autor acima referido, há certos itens na Tipi que jamais poderiam ser atingidos pelo conceito de industrialização. Para esses, haverá de ser utilizada a notação NT na Tipi. Além disso, quanto a esses produtos não faz sentido a aplicação das regras de imunidade, porque a própria natureza os deixa fora do alcance do campo de incidência do imposto.

2.13. Quanto aos casos em que os produtos estão sujeitos à imunidade objetiva, a então Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (CST), por intermédio do Parecer Normativo CST nº 204, de 2 de agosto de 1972, parcialmente reproduzido a seguir, assim se manifestou:

“Conforme já foi estabelecido através dos Pareceres Normativos nºs 91/71 e 180/71, o direito ao crédito do IPI relativos às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem está condicionado a que o produto resultante da industrialização seja tributado na saída do estabelecimento. A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, não deixa margem a dúvidas sobre o assunto, de modo que não pode ser admitido o crédito referente às matérias-primas e demais insumos utilizados na industrialização dos produtos imunes, os quais, por estarem excluídos do campo e incidência do imposto, são por definição, mercadorias não tributadas.”

2.14. Quanto aos produtos acobertados pela imunidade condicionada, no caso a exportação, a CST manifestara-se no sentido de que, para haver o direito ao crédito do IPI relativos aos insumos, o produto final haveria de estar no campo de incidência do imposto. Nesse sentido pode ser citado o item 32 do Parecer Normativo CST nº 149, de 1974:

“32. Nesse passo acrescenta-se que o estabelecimento industrial não tem o direito de se creditar pelo imposto pago na aquisição de embalagem destinada ao transporte de produtos primários – como frutas ao natural por

exemplo – ainda que tais produtos se destinem à exportação, já que a legislação, em qualquer hipótese, só alcança produtos industrializados.”

2.15. *O entendimento citado no item acima deve ser aplicado aos produtos retirados do conceito de industrialização de maneira condicionada, vale dizer, produtos que em determinadas condições são excluídos do conceito de industrialização. Isso porque a CST considerou que também esses produtos estariam afastados do campo de incidência do imposto, não havendo, nessas hipóteses, a ocorrência do fato gerador do IPI. Veja-se um exemplo de tal entendimento, constante do Parecer Normativo CST nº 60, de 18 de junho de 1973:*

“A montagem de óculos, mediante receita médica, está excluída do conceito de industrialização, cf. artigo 3º, parágrafo único item III, da Lei nº 4.502/64 (alteração 2ª do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.199/71).

2. A compreensão dessa norma legal deve basear-se em que o IPI incide sobre o produto resultante do processo de industrialização (artigo 1º, § 1º, RIPI – 72). Assim, a exclusão da referida montagem, com exceção à regra do artigo 1º, § 2º, item III, do RIPI, tem o efeito de tornar inócua o fato gerador desse tributo, por determinar a não-incidência sobre os óculos obtidos dessa operação, ainda se precedida das necessárias adaptações de lentes e armação.

(...)

6. Cabe apontar na matéria, que na hipótese em que o estabelecimento montador somente dá saída a óculos não tributados, deverá abster-se de escriturar crédito imposto pago relativamente às matérias-primas etc., que adquirir. Se tal escrituração já tiver sido procedida, deverá efetuar o respectivo estorno. Por outro lado, se também der saída a produtos industrializados, deverá escriturar o crédito referido, estornando-o entretanto na medida e proporção da saída dos produtos não tributados.”

2.16. *Com base no que foi até aqui exposto, ter-se-iam as seguintes conclusões:*

2.16.1. produtos naturais ou em bruto – São os produtos tipicamente não tributados, com notação “NT” na Tipi e, pela própria natureza, inalcançáveis pelo IPI. Há alguns deles que são facilmente reconhecíveis pela simples leitura da Tipi. É o caso, por exemplo, dos animais vivos. Outros se encontram numa zona cinzenta em que, provavelmente, será necessária a intervenção de órgão técnico para definir se se tratam ou não de produtos industrializados. Entre esses últimos podem ser citados os minerais: se, por um lado, há minerais que são claramente produtos naturais, por outro lado, há casos que merecerão análise casuística;

2.16.2. produtos passíveis de serem alcançados pelo IPI, mas que foram retirados do campo de incidência do imposto – São produtos que poderiam estar inseridos no conceito de industrialização, mas que são retirados do campo de incidência do IPI. Encontram-se aqui:

2.16.2.1. *os produtos sujeitos à imunidade objetiva, possuem a notação “NT” na Tipi;*

2.16.2.2. *produtos que, em determinadas condições, são excluídos do conceito de industrialização (já que essa condição não é expressa em códigos na Tipi, esses produtos não possuem a notação “NT”). Entretanto, quando essas condições se acham presentes, tais produtos devem ser considerados “NT”, apesar de não possuírem tal notação, expressamente, na Tipi.*

2.16.3. *Produtos excluídos do conceito de industrialização por lei ordinária. Produtos que o legislador ordinário deixou, objetivamente, fora do campo de incidência, embora pudessem, em tese, ser considerados industrializados. Tais produtos possuem a notação “NT” na Tipi.*

2.16.4. produtos industrializados – os demais produtos.

2.17. *Regra geral, entre os produtos acima listados, apenas aqueles do item 2.16.4 garantiam o direito ao crédito do imposto pago relativo aos insumos utilizados na produção. Quanto aos demais, havia a dependência de disposição expressa.*

2.18. *Ocorre que o art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, trouxe inovação na legislação do IPI, nos seguintes termos:*

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

2.19. *O vigente Regulamento do IPI, Decreto nº 4.544, de 2002, dispõe:*

“Art. 176. É admitido o crédito do imposto relativo às MP, PI e ME adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação para o exterior, saídos com imunidade (Decreto-lei nº 491, de 1969, art. 5º, e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso II).

.....

Art. 190.

§ 1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, ou saídos com suspensão cujo estorno seja determinado por disposição legal.

.....

Art. 193. *Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art.*

2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

I - relativo a MP, PI e ME , que tenham sido:

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

b) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nos casos de que tratam os incisos VII, XI, XII e XIII do art. 42;

.....

e) empregados nas operações de conserto, restauração, recondicionamento ou reparo, previstas nos incisos XI e XII do art. 5º; ou

.....

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

2.20. *Haverá de ser definido o exato conceito de **industrialização** utilizado pelo art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999. Prima facie, estão englobados expressamente pelo conceito os produtos isentos e tributados à alíquota zero. Cabe a observação de que a lei, nesse particular, tem caráter eminentemente declaratório, tendo em vista o fato de que os produtos isentos e tributados à alíquota zero são produtos industrializados.*

2.21. *Entretanto, resta a análise da aplicação do referido art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, aos produtos que possuem a notação “NT” na Tipi, bem como aos produtos sujeitos ao imposto e alcançados por hipótese de imunidade condicionada, bem assim aos produtos excluídos do conceito de industrialização.*

2.22. *A Instrução Normativa SRF nº 33/99, de 1999, dispôs:*

“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. 3º Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos decorrentes de entradas de MP, PI e ME, empregados indistintamente na

industrialização de produtos que gozem ou não do direito à manutenção e à utilização do crédito.

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.

.....”

2.23. Entende-se que a referida Instrução Normativa não alterou os conceitos antes firmados pela CST. Assim, podem ser colocadas algumas conclusões:

2.23.1. quanto aos produtos tipicamente “NT” na Tipi, citados no item 2.16.1 – estão fora do âmbito de aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33/99;

2.23.2. quanto aos produtos objetivamente atingidos pela imunidade, citados no item 2.16.2.1., não haverá a aplicação do disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33/99, porque tais produtos estão afastados do campo de incidência do IPI e também excluídos do referido art. 11, já que possuem a notação “NT” na Tipi;

2.23.3. quanto aos produtos excluídos do conceito de industrialização em determinadas condições, do item 2.16.2.2, o termo “produtos industrializados” a que se refere o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, e o art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 1969, deve ser entendido apenas como produtos que estejam no campo de incidência do imposto. Presentes as condições para a não-incidência do imposto, esses produtos não são tributados, o que corresponderia a uma exclusão de produtos com notação “NT”;

2.23.4 quanto aos produtos passíveis de serem considerados industrializados, mas que foram retirados do campo de incidência por força de lei, citados no item 2.16.3., não podem estar inseridos no âmbito de aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como do art. 4º da IN SRF nº 33/99, porque tais produtos estão afastados do campo de incidência do IPI e também excluídos do referido art. 11 já que possuem a notação “NT” na Tipi.

2.24. Passa-se a comentar o alcance da expressão “imunes” no contexto do art. 4º da IN SRF nº 33/99, de 1999, que assim dispõe:

*“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.”*

2.24.1. Conforme já ficou dito, a inclusão dos produtos imunes só faz sentido se for entendida como aplicação do disposto no art. 5º do Decreto-lei nº 491,

de 1969, aplicando-se desde que os produtos destinados ao exterior estejam previamente inserido no campo de incidência do IPI, o que afasta o direito à manutenção e utilização do crédito do imposto relativo a insumos utilizados em produtos naturais, objetivamente imunes, excluídos do conceito de industrialização em determinadas condições (com condição implementada), e excluídos do campo de incidência por força de lei.

2.25. Quanto à imunidade condicionada, deve haver tratamento especial porque, nesse caso, não há exclusão do campo de incidência do IPI em função do produto, mas em função de determinada destinação, sendo certo que a inclusão ou exclusão do produto do campo de incidência do IPI e, por conseqüência, a definição de se é industrializado ou não deverá ser feita não em função da destinação, mas de condições intrínsecas ao produto. Assim, se determinado produto é industrializado e é exportado aplica-se o art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 1969, sendo tais produtos acobertados pela imunidade em função da exportação. Se, por outro lado, o produto está excluído do conceito de industrialização (por possuir notação “NT” na Tipi ou ter sido excluído quando resultante de determinada operação) não haverá aplicação do referido art. 5º.

2.26. Por meio da Nota Técnica Cosit nº 27, de 1º de setembro de 2005, esta Coordenação-Geral encaminhou o presente entendimento à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que se posicionou quanto à matéria por meio do Parecer PGFN/CAT/Nº 1536/2005. Em sua conclusão, a PGFN ratifica o entendimento da Cosit:

“25. Tendo por base os demais atos antecedentes da SRF, é plausível o entendimento de que quando a IN SRF nº 33/99, de 1999, utiliza a redação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, e inclui a hipótese do art. 5º do Decreto-Lei nº 491, de 1969, aplica a expressão “imunes”. Utiliza-se para tal interpretação o critério da exclusão, uma vez que não se encontram no ordenamento jurídico brasileiro outras hipóteses que se enquadrem nos requisitos citados do item 21 acima.

26. Assim sendo, ratificamos as razões expostas na Nota Técnica Cosit nº 27, de 2005.”

2.27. Assim, o entendimento constante desta Solução de Consulta Interna foi ratificado pela PGFN.

3. CONCLUSÃO

3.1. Por todo o exposto, podem ser colocadas as seguintes conclusões:

3.1.1. quanto aos produtos tipicamente “NT” na Tipi - produtos naturais ou em bruto (item 2.16.1) - estão fora do âmbito de aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33/99;

3.1.2. quanto aos produtos objetivamente atingidos pela imunidade - imunidade objetiva (item 2.16.2.1.) - não haverá a aplicação do disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33/99, porque tais produtos estão afastados do campo de incidência

do IPI e também excluídos do referido art. 11, já que possuem a notação “NT” na Tipi;

3.1.3. quanto aos produtos excluídos do conceito de industrialização em determinadas condições (item 2.16.2.2), o termo “produtos industrializados” a que se refere o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, e o art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 1969, deve ser entendido apenas como produtos que estejam no campo de incidência do imposto. Presentes as condições para a não-incidência do imposto, esses produtos não são tributados, o que corresponderia a um produto com notação “NT” na Tipi;

3.1.4 quanto aos produtos passíveis de serem considerados industrializados, mas que foram retirados do campo de incidência por força de lei, citados no item 2.16.3., não podem estar inseridos no âmbito de aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como do art. 4º da IN SRF nº 33/99, porque tais produtos estão afastados do campo de incidência do IPI e também excluídos do referido art. 11 já que possuem a notação “NT” na Tipi.”

8. Portanto, conclui-se ser vedada a apropriação dos créditos do IPI pago na aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários aplicados na elaboração e comercialização de produtos que possuam a notação “NT” na TIPI, bem como sua compensação na forma do art. 2º da IN SRF nº 33/1999.

CONCLUSÃO

9. Em face do exposto, responde-se à consulente ser vedada a apropriação dos créditos do IPI pago na aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários aplicados na elaboração e comercialização de produtos que possuam a notação “NT” na Tabela do IPI, bem como sua compensação na forma do art. 2º da IN SRF nº 33/1999.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

10. Dê-se ciência desta Solução de Consulta.

11. [...].

12. De acordo com o disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não comportando assim a presente Solução recurso de ofício ou voluntário. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução dotada de eficácia, divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, na forma da IN SRF nº 573/2006, art. 16.

Belo Horizonte, 17 de março de 2006.

FRANCISCO PAWLOW
Chefe SRRF06/Disit

Competência delegada pela Portaria SRRF nº 112/1999 (DOU de 26/05/1999).

ACN/acn