



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	291 – COSIT
DATA	16 de novembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

MATÉRIA-PRIMA. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. MATERIAL DE EMBALAGEM. CRÉDITO. ESTORNO. PRODUTOS IMUNES.

O artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, aplica-se tão só aos produtos industrializados isentos e àqueles tributados à alíquota zero.

De modo semelhante, o artigo 5º do Decreto-lei nº 491, de 1969, concede, como incentivo, a manutenção do crédito do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos exportados.

Não deverão ser escriturados créditos relativos a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados - compreendidos aqueles com notação "NT" na TIPI, os imunes e os que resultem de operação excluída do conceito de industrialização - ou saídos com suspensão, cujo estorno seja determinado por disposição legal.

Dispositivo legais: Constituição da República Federativa do Brasil, de 1998, arts. 150 e 153; Lei nº 5.172, de 1966, art. 111; Lei nº 9.779, de 1999, art. 11; Decreto nº 7.212, de 2010, arts. 18, 238, 251, 254 e 256; Instrução Normativa RFB nº 1.928, de 2020, art. 2º e 3º.

RELATÓRIO

O Interessado formula consulta tributária a fim de esclarecer dúvida relacionada com a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

2. Por meio de sua petição de consulta, o Interessado, atuante no setor de impressão de material gráfico e editorial, ao determinar os aspectos fáticos e jurídicos, objetivamente afirma que:

- 2.1. adquire matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com destaque de IPI;
- 2.2 os insumos adquiridos são aplicados em produtos albergados por imunidade tributária (v.g., livros) e, portanto, desonerados da incidência do IPI;
- 2.3 o artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, garantiu a manutenção do crédito apurado na aquisição de insumos tributados pelo IPI, desde que empregados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero;
- 2.4 a “IN/SRF nº 33/99 desincumbiu-se muito bem da tarefa de disciplinar o art. 11 da Lei nº 9.779/99. No seu art. 2º, §3º, impôs o estorno de crédito por insumos utilizados na fabricação de bens não tributários”;
- 2.5 mediante artigo 4º, a referida Instrução Normativa, estendeu expressamente os efeitos da norma legal a produtos tributados à alíquota zero, isentos ou imunes;
- 2.6 “[a] IN/SRF nº 33/99, segue inalterada e autorizando expressamente a manutenção do crédito de IPI nas saídas de produtos industrializados imunes”;
- 2.7 a imunidade é “espécie de produto não tributado”. Consequentemente, deve prevalecer, nessa hipótese, a regra do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999. Por outro lado, o §3º do artigo 2º da citada Instrução Normativa aplica-se unicamente aos produtos imunes a que se aludiu anteriormente;
- 2.8 “[n]a impossibilidade de utilização da soma decorrente da entrada de insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados pelo IPI, os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/1996 autoriza [sic] creditamento do valor lançado na escrita fiscal com a saída ‘de outros produtos’, que, nesse contexto, podem ser isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados”;
- 2.9 a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, mediante voto condutor da Ministra Regina Helena Costa, proferido durante o julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.213.143/RS, espousa entendimento convergente com a compreensão ora defendida, pois a lei autoriza o aproveitamento do saldo de IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, nas saídas de produtos não tributados no período posterior à vigência do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999.
3. Após delinear o fato determinado e apresentar dispositivos normativos que fundamentam seu entendimento, o Interessado formula a seguinte questão, **in verbis**:
- O saldo de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) decorrente das aquisições de insumos e matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados pode ser aproveitado na saída de produtos industrializados não tributados no período posterior à vigência do artigo 11, da Lei 9.779/1999?
4. Declarações obrigatórias estão prestadas na parte inicial da petição de consulta.
5. **Esse é, no essencial, o relatório.** A seguir, os fundamentos.

FUNDAMENTOS

6. Preliminarmente, cumpre salientar que o instituto da consulta se encontra regulamentado na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual trata, dentre outras questões, da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos bem como de suas hipóteses de ineficácia.

7. Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo da obrigação tributária que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

8. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo Interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

9. Com relação ao questionamento dirigido a esta Secretaria, é preciso destacar, de início, que a consulta formulada cumpre os requisitos estipulados pela legislação tributária e, portanto, deve ser considerada eficaz.

10. Primeiramente, cumpre esclarecer que, na data do protocolo da petição de consulta – isto é, em 23 de agosto de 2022 -, a Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, não mais vigorava no ordenamento jurídico pátrio, tendo em vista que a Instrução Normativa RFB nº 1.928, de 24 de março de 2020, mediante inciso “L” do artigo 2º, revogara àquela Instrução partir da data de sua publicação, ou seja, a partir do dia 25 de março de 2020¹. Consequentemente, argumentação expendida neste ato administrativo não poderá se apoiar naquela Instrução Normativa, visto que revogada antes mesmo da apresentação desta consulta.

11. A questão dirigida a esta Instituição centra-se na interpretação do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Eis o que disciplina o referido artigo legal:

Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 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

¹ Instrução Normativa RFB nº 1.928, de 2020: [...] Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.² (grifos nossos)

[...]

12. Embora a letra do transcrito enunciado normativo indique apenas a **isenção** e a **tributação à alíquota zero** como hipóteses de manutenção do crédito de IPI, o Interessado, atuante no setor de impressão de material gráfico e editorial, indaga se tal dispositivo legal abrangeria a hipótese de não tributação, em especial, a imunidade objetiva que desonera os bens por ele produzidos (v.g., livros).

13. Por encartar um favor fiscal, a interpretação do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, deve, em regra, observar a diretriz disposta no artigo 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)³. Objetivamente, é dizer que não se pode conferir interpretação extensiva à letra do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, de modo a ampliar o sentido e o alcance da norma jurídica a ponto de fazer incluir figura jurídica não prevista nos contornos do “sentido literal possível”⁴ da regra sob apreciação. Nessa linha de pensar, parece que as hipóteses de industrialização de produtos não tributados escapariam do âmbito normativo de aplicação do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, pois os institutos da isenção e da alíquota zero não se confundem juridicamente com a figura da não tributação. Como se sabe, enquanto aqueles institutos situam-se no campo da incidência tributária, o último localiza-se fora do âmbito de tributação. Quanto ao ponto, as palavras de professor Marcus Abraham auxiliam na distinção dos aludidos institutos jurídicos:

[...] **no fenômeno da imunidade, a obrigação tributária principal sequer chega a nascer, havendo impossibilidade absoluta de instituição do tributo em razão da limitação ao exercício da competência tributária** [...]. Já na isenção, haveria uma obrigação tributária originária de uma norma impositiva genérica, mas há outra norma tributária específica que dispensa o pagamento do tributo em certos casos, excepcionando norma genérica de incidência. Outros autores afirmam que a norma de isenção “neutraliza” a definição do tributo, excluindo sua incidência e não permitindo sequer que a obrigação tributária nasça. Seja como for, é inegável que, **no fenômeno isencional, a possibilidade de tributação encontra-se dentro da competência tributária: o legislador, se assim o desejasse, poderia tributar, mas prefere não o fazer**.⁵ (grifos nossos)

14. Como visto, o artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, prevê expressamente apenas duas hipóteses para o creditamento do IPI pago na aquisição de insumos (v.g., matérias-primas, produtos intermediários) e de material de embalagem na saída de produtos industrializados, quais sejam: i) quando os insumos são utilizados na elaboração de produtos isentos; e ii) quando são usados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero. Por se tratar de regra excepcional, o Código Tributário Nacional orienta o processo exegético, de maneira a evitar a extensão indevida do sentido

² A Lei nº 9.779, de 1999, é fruto da conversão da Medida Provisória nº 1.788, de 29 de dezembro de 1998.

³ Lei nº 5.172, de 1966: [...] Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

⁴ Larenz, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Fund. Calouste Gulbenkian, trad. José Lamego, 4ª ed., p. 457.

⁵ ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 129.

e do alcance do enunciado normativo interpretando. **In casu**, não tendo a regra jurídica incluído como hipótese de creditamento de IPI a saída do produto industrializado não-tributado, parece despropositada sua inclusão.

15. O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, ao regulamentar o disposto no artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, assim dispôs sobre a matéria:

Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI

[...]

Art. 256. **Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos** (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).

§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, **inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de exportação, nos termos do inciso II do art. 18**, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 268 e 269, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11). (grifos nossos)

16. Note que a interpretação presidencial, conferida ao artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, autoriza o creditamento de IPI, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, apenas nas **hipóteses de industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero ou**, tendo em vista o disposto no artigo 5º do Decreto-lei nº 491, de 1969, **na industrialização de produtos exportados, ou seja, que atendam a imunidade prevista no inciso II do artigo 18 do RIPI**.

17. No tocante às disposições do artigo 18 do RIPI, mencionado no § 2º do transcrito artigo regulamentar, nada mais se fez do que reproduzir fielmente, entre outras não-incidências constitucionalmente qualificadas, tanto a imunidade objetiva atinente aos produtos industrializados destinados ao exterior, consagrada mediante inciso III do §3º do artigo 153 da Constituição Republicana, de 5 de outubro de 1988, quanto a imunidade relativa a livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, prevista na alínea “d” do inciso VI do artigo 150 da Lei Fundamental, de 1998. Para fins de maior clareza, reproduz-se o citado dispositivo regulamentar:

Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI

[...]

Art. 18. **São imunes da incidência do imposto:**

I - **os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão** [...]

II - **os produtos industrializados destinados ao exterior** [...]

III - o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial [...]; e

IV - a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País [...] (grifos nossos)

18. Se, por um lado, o RIPI reconhece benefício fiscal previsto no artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, aos produtos isentos, aos tributados à alíquota zero e, por força do disposto no artigo 5º do Decreto-lei nº 491, de 1969, àqueles que atendam a regra imunizante relativa aos produtos industrializados destinados ao exterior; por outro, obsta tal favor fiscal a quaisquer outras hipóteses desonerativas. Portanto, afasta do âmbito de aplicação do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, inclusive a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Por se relacionarem diretamente ao tema abordado, os seguintes artigos do RIPI merecem destaque:

Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI

[...]

Art. 238. **É admitido o crédito do imposto relativo às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação para o exterior, saídos com imunidade** (Decreto-Lei nº 491, de 1969, art. 5, e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso II).

[...]

Art. 251. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

[...]

§ 1º **Não deverão ser escriturados créditos relativos a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados - compreendidos aqueles com notação “NT” na TIPI, os imunes, e os que resultem de operação excluída do conceito de industrialização - ou saídos com suspensão, cujo estorno seja determinado por disposição legal.**

[...]

Art. 254. **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 matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que tenham sido:

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

[...]

19. Como se vê, é indevido o creditamento do IPI que se origina da aquisição de insumos e de material de embalagem nas situações em que o produto industrializado é não tributado (notação

“NT” da Tabela de Incidência do IPI⁶), uma vez que o RIPI autoriza o benefício fiscal somente nas hipóteses de produto final isento, tributado à alíquota zero ou destinado à exportação para o exterior. Tal interpretação há muito é esposada por esta Instituição. A propósito, confira os termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 17 de abril de 2006:

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 17 de abril de 2006

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o que consta do processo nº 10168.000853/2006-96, declara:

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-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:**

I - **com a notação "NT"** (não-tributados, a exemplo dos produtos naturais ou em bruto) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002;

II - **amparados por imunidade;**

III - **excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).**

Parágrafo único. Excetuam-se do disposto no inciso II os produtos tributados na TIPI que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior. (grifos nossos)

CONCLUSÃO

20. À vista do exposto, propõe-se seja a presente consulta seja solucionada respondendo-se ao Interessado que:

20.1 o disposto no artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, aplica-se tão só aos produtos industrializados isentos e àqueles tributados à alíquota zero;

20.2 a única hipótese, na legislação do IPI, que autoriza a manutenção do crédito relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização de

⁶ Mediante pesquisa no seguinte endereço eletrônico, confira o Capítulo 49 (livros, jornais, gravuras e outros produtos das indústrias gráficas; textos manuscritos ou datilografados, planos e plantas) da TIPI e constatare que livros, brochuras e impressos semelhantes (NCM 49.01), em virtude de imposição constitucional, estão fora do campo de incidência do IPI (notação “NT”): <file:///C:/Users/93233183704/Downloads/1%20TIPI%202022%20-%20Atualizada%20ADE%20002-2023%20(1).pdf>>.

produtos não tributados é aquela prevista no artigo 5º do Decreto-lei nº 491, de 1969, que concede, como incentivo, o crédito na saída de produtos destinados ao exterior; e

20.3 não deverão ser escriturados créditos relativos a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados - compreendidos aqueles com notação "NT" na TIPI, **os imunes** e os que resultem de operação excluída do conceito de industrialização - ou saídos com suspensão, cujo estorno seja determinado por disposição legal.

À consideração superior.

Assinatura digital

ANTONIO GUIMARÃES SEPULVEDA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração superior.

Assinatura digital

ALEXANDRE JOSE BRITO GUEDES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinatura digital

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

De acordo. À consideração da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao Interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit