

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

BEATRIZ TRAJMAN

DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI RESULTANTE DA ENTRADA DE INSUMO
TRIBUTADO NA SAÍDA DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO

São Paulo

2023

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

BEATRIZ TRAJMAN

**DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI RESULTANTE DA ENTRADA DE INSUMO
TRIBUTADO NA SAÍDA DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Lucas Galvão de Britto

São Paulo

2023

BEATRIZ TRAJMAN

DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI RESULTANTE DA ENTRADA DE INSUMO
TRIBUTADO NA SAÍDA DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
à Faculdade de Direito da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo, como
requisito parcial para obtenção do título de
Bacharel em Direito.

AGRADECIMENTOS

Ao meu professor orientador Lucas Galvão de Britto, pelo apoio e orientação durante o desenvolvimento do presente trabalho.

À Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e a todo seu corpo docente, que forma profissionais com excelência, paixão pela arte de ensinar e senso de justiça.

Por fim, aos meus pais, por sempre me proporcionarem o melhor que poderiam e por nunca sequer cogitarem medir quaisquer esforços para que eu pudesse realizar meus sonhos e alcançar meus objetivos. À Marilda e ao Eduardo, todo meu amor e eterna gratidão.

RESUMO

Tem-se como objetivo principal do trabalho a análise da possibilidade de creditamento do saldo credor do Imposto sobre produtos industrializados (“IPI”) relativamente à aquisição de insumos não tributados (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) utilizados na sua industrialização. No mais, analisar-se-á o princípio de não cumulatividade, bem como o direito de crédito na aquisição de insumos para industrialização de produtos imunes. Nesse sentido, será elaborado um comparativo sobre a jurisprudência dos tribunais. Por fim, o estudo será direcionado a explorar a Lei Federal nº 9.779/1999, que dispõe sobre o aproveitamento de créditos de IPI, e os limites da sua aplicação.

Palavras-chave: Direito Tributário; IPI; Operações não tributadas; Não-cumulatividade; crédito

ABSTRACT

The study's main purpose is to promote an analysis of possibility of crediting the balance of Excise Tax on Manufactured Products in relation to the acquisition of non-taxed inputs (raw materials, intermediate products and packaging materials) used in their industrialization. In addition, the principle of non-cumulative taxation will be analyzed, as well as the right to credit when purchasing inputs for the industrialization of immune products. To this end, a comparison will be made of the case law of the courts. Finally, the study will explore Federal Law 9.779/1999, which provides for the use of Excise Tax on Manufactured Products credits, and the limits of its application.

Keywords: Tax Law; Excise Tax on Manufactured Products; Non-taxed operations; Non-cumulative; credit

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 — Elaborada pela Autora (Exemplificação de operação para demonstrar a não cumulatividade do IPI)	20
---	----

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	11
2.1. Evolução Histórica.....	11
2.2. O IPI na Constituição Federal de 1988.....	12
2.3. Regra Matriz de incidência tributária.....	13
2.4. Seletividade e Extrafiscalidade do IPI.....	16
3. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI	18
3.1. Conceito	18
4. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS.....	20
4.1. Conceito	21
4.2. Direito aos créditos do IPI quando os produtos finais forem isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados.....	21
4.3. Do entendimento da Receita Federal do Brasil	26
4.3.1. Dos questionamentos ao entendimento da Receita Federal do Brasil	28
5. DA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	31
5.1. Supremo Tribunal Federal	31
5.1.1. Do órgão	31
5.1.2. Da análise jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal - STF	34
5.2. Superior Tribunal de Justiça.....	35
5.2.1. Do órgão	35
5.2.2. Da análise jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça – STJ	36
5.3. Tribunais Regionais Federais	43
5.3.1. Do órgão	43
5.3.2. Da análise jurisprudencial dos Tribunais Regionais Federais - TRFs	45
6. CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	50

1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Produto Industrializado (“IPI”) é um tributo de competência da União Federal, previsto no artigo 153, IV, da Constituição Federal.

Além do objetivo arrecadatório, o IPI também possui como característica relevante a extrafiscalidade. Por essa razão, o IPI está submetido a um regime jurídico diferenciado quanto à anterioridade da lei e à possibilidade de alteração de suas alíquotas.

Nesse sentido, em razão do seu caráter seletivo e extrafiscal, o IPI desempenha relevante papel regulatório da economia e do mercado, de modo que é responsável por regular o comportamento da sociedade às oscilações políticas, financeiras, sociais e econômicas.

Assim sendo, o IPI não se sujeita à observância do princípio da anterioridade genérica, previsto no art. 150, III, “b” da Constituição Federal, mas se sujeita à observância do princípio da anterioridade de noventa dias, previsto no art. 150, III, “c” da Constituição Federal. No tocante às suas alíquotas, estas são alteráveis pelo Poder Executivo, conforme disposto no 153, § 1º da Constituição Federal.

Por fim, tendo em vista a análise das características peculiares deste imposto federal, pretende-se analisar o instituto da compensação e da origem dos créditos no IPI, adentrando-se na discussão existente em torno do direito ao crédito tributário nas hipóteses em que a entrada de insumos tenha se dado sob a espécie de exoneração tributária denominada “não tributado” (NT).

2. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Para completa absorção da temática central do trabalho, é essencial que se apresentem algumas noções preliminares sobre o IPI. Dessa forma, este capítulo trata de breves apontamentos a respeito do IPI na Constituição Federal de 1988, sua regra matriz e os princípios da Seletividade e da Extrafiscalidade.

2.1.Evolução Histórica

Inicialmente, diante da análise da redação da Constituição Federal de 1891, verifica-se que não havia qualquer dispositivo relativo ao IPI. Por sua vez, observa-se que o art. 12¹, havia a previsão de competência concorrente entre a União Federal e os Estados que já tornava possível a sua criação. No entanto, a competência outorgada pela Constituição de 1891 não foi exercida no que diz respeito ao IPI.

A Constituição de 1934 trouxe, em seu art. 6º, inciso I, alínea “b”², o surgimento do imposto sobre consumo. Nesse sentido, foi outorgado à União Federal, a possibilidade de instituir o imposto de consumo de quaisquer mercadorias, com exceção dos combustíveis de motor e explosão.

Posto isto, a Constituição de 1946, por meio do art. 15, incisos II e III também outorgou à União Federal a competência para decretar impostos sobre “*II - consumo de mercadorias; III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica*”.

Durante a vigência da Constituição de 1946, houve a publicação da Lei Ordinária 4502/64, a qual tratou sobre o imposto sobre consumo, de modo que apresentou a previsão em seu art. 1º de incidência do imposto de consumo sobre os produtos industrializados.

Não obstante, a Emenda Constitucional nº 18/1965 alterou a designação do imposto sobre consumo para “imposto sobre produtos industrializados (IPI)”. A Emenda Constitucional

¹ “Art 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1”.

² “Art 6º - Compete, também, privativamente à União: I - decretar impostos: (...) b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão”

expôs, em seu art. 11³, os princípios da seletividade e da não cumulatividade como características relevantes do IPI.

Em 1966 foi publicada a Lei Federal nº 5172/66, denominada Código Tributário Nacional (CTN), que trouxe previsões relativas ao IPI no Capítulo IV, entre os artigos 46 e 51 do referido dispositivo legal. Nesse contexto, importa destacar que o art 1º do Decreto-Lei nº 34 de 18 de novembro de 1966⁴ confirmou a nova intitulação do imposto sobre consumo, que passou a ser denominado “imposto sobre produtos industrializados”.

Apenas com o advento da Constituição Federal de 1988, o art. 153, inciso IV instituiu o imposto sobre produtos industrializados, cuja competência foi outorgada à União Federal.

Atualmente, além da previsão expressa na Constituição Federal de 1988, o IPI também é disciplinado pela legislação infraconstitucional. Assim, o IPI é composto por normas gerais do Código Tributário Nacional, da Lei Ordinária Federal nº 4502/64, dos Decretos nº 7212/10 (RIPI) e nº 11.158/22 (TIPI).

2.2.O IPI na Constituição Federal de 1988

O texto constitucional dispõe que IPI incidirá sobre produtos industrializados, nos termos do art. 153, IV da Constituição Federal. Nesse sentido, se faz necessário realizar uma análise sistêmica de todos os princípios inerentes a esse imposto federal. Conforme leciona Paulo de Barros *"onde há princípios existem valores de magnitude para o sistema, e tais valores vem sempre acompanhados de elevado grau de indeterminação"*⁵. Dessa forma, cabe ao intérprete compreender o real sentido da norma constitucional para evitar contradições com outros dispositivos.

A Carta Magna de 1988 prevê os princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal no artigo 150, inciso III da Constituição Federal. Assim, nos termos das alíneas “b” e “c” do dispositivo supramencionado, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos noventa dias da data da publicação da norma.

³ “Art. 11. Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados. Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.”

⁴ “Art 1º O Impôsto de Consumo, de que trata a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a denominar-se Impôsto sôbre Produtos Industrializados.”

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 17ª ed. São Paulo, Saraiva, 2005, p. 153.

No entanto, o IPI consiste em uma exceção ao princípio da anterioridade de exercício, em razão da sua extrafiscalidade. Dessa forma, este imposto federal obedece apenas à anterioridade nonagesimal, ou seja, uma vez que o Poder Executivo compreende o relevante interesse social, econômico e político, é permitido o aumento ou a diminuição da alíquota do IPI para atender sua função extrafiscal sem aguardar o início do próximo exercício financeiro conforme disposto no art. 150 §3º da Constituição Federal⁶.

Ademais, ao tratar do princípio da legalidade aplicado ao IPI, consoante aos motivos já expostos, observa-se que a Constituição Federal possibilitou, nos termos do art. 153, §1º⁷, que o Poder Executivo altere as alíquotas do IPI por meio de decreto.

Contudo, ainda que a Constituição Federal tenha concedido a possibilidade de modificar as alíquotas por meio de decreto, é importante mencionar que a alteração precisa observar os limites fixados em lei, consoante ao disposto no art. 153 §1º da CF. Portanto, os limites fixados por lei precisam ser respeitados mesmo que tenha sido concedida a possibilidade de alteração das alíquotas por meio de decreto.

2.3.Regra Matriz de incidência tributária

A fim de compreender as características do IPI, faz-se necessário analisar a regra-matriz de incidência tributária deste imposto. Nesse sentido, segundo Ferragut, *“Regra-matriz de incidência tributária é norma jurídica, definida por nós como sendo a significação organizada numa estrutura lógica hipotético-condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete a partir do direito positivo, seu suporte físico. Tem por função regular condutas intersubjetivas”*.⁸

Outrossim, Paulo de Barros Carvalho explica que na hipótese de incidência, existem apenas três critérios, suficientes em si para a correta captação do fato jurídico nela desenhado de modo abstrato: o critério material, o critério espacial e o critério temporal. Por sua vez, no mandamento, estariam outros dois critérios, quais sejam, o critério quantitativo e o critério pessoal.

⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”

⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009

Nesse contexto, entende-se que somente após conhecidos os elementos mínimos da norma jurídica impositiva será possível considerar completo o núcleo de impacto jurídico da exação e, conseqüentemente, compreender o âmbito de incidência de um tributo. Ainda, Paulo de Barros Carvalho explica⁹:

“A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo (...). Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descriptor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicção incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados referenciais nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico estrutural da proposição normativa”.

Apesar do exposto, é necessário fazer a ressalva de que a adoção da regra-matriz de incidência tributária, não impede a interpretação dos enunciados, visto que estes também possuem sua importância para o direito tributário, conforme exposto por Paulo de Barros Carvalho¹⁰:

“Quero advertir que o esquema da regra-matriz de incidência tributária é fórmula simplificadora, reduzindo drasticamente as dificuldades do feixe de enunciados da figura impositiva. Obviamente, não esgota as especulações suscitadas pela leitura do texto, porquanto o legislador lida com múltiplos dados da experiência, promovendo mudanças que atingem o sujeito passivo; o tempo da ocorrência factual, as condições de espaço, a alíquota e as formas de mensurar o núcleo do acontecimento. Essa gama de liberdade, contudo, não pode ultrapassar os limites lógicos comportados pela regra-matriz. Se as mutações chegarem ao ponto de modificar os traços essenciais da hipótese, estaremos, certamente, diante de violação à competência constitucionalmente outorgada.”

Diante dos preceitos expostos acima, passa-se a analisar a regra matriz de incidência do IPI. Primeiramente, no tocante ao critério material, tem-se o art. 46 do Código Tributário Nacional, transcrito abaixo:

“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;
III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

⁹ Paulo de Barros Carvalho, Revista da Receita Federal, ed.1, 2014, p. 63.

¹⁰ Paulo de Barros Carvalho, Revista da Receita Federal, ed. 1, 2014, p. 66

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.”

Logo, da leitura do artigo transcrito acima, verifica-se que o critério material do IPI consiste em realizar operações envolvendo produtos industrializados. Neste cenário, o CTN traz três fatos geradores, quais sejam: o desembaraço aduaneiro, quando o produto é de procedência estrangeira; a realização de operações com os produtos industrializados; e arrematar produtos industrializados, mas que foram apreendidos ou abandonados.

Na sequência, ao analisar o critério temporal, da leitura do artigo 46 do CTN, tem-se que o fato gerador do IPI ocorre em um momento certo. Assim sendo, o critério temporal do IPI é composto dos seguintes momentos: o desembaraço aduaneiro; a saída do produto industrializado do estabelecimento produtor; e a arrematação em leilão da mercadoria apreendida ou abandonada.

No mais, ao analisar o critério espacial, é importante lembrar que se trata de um tributo federal, razão pela qual incidirá em qualquer local do território nacional, desde que haja a ocorrência do critério material analisado acima.

No tocante à relação jurídica tributária, analisar-se-á o critério pessoal do IPI. Para estabelecer a relação jurídica tributária, é necessário a presença de dois sujeitos, sendo um deles o sujeito passivo e o outro o sujeito ativo. No caso do IPI, a União Federal é o sujeito ativo da relação jurídica tributária, nos termos do disposto no artigo 153, IV da Constituição Federal. Por sua vez, o artigo 51 do CTN discorre sobre o sujeito passivo da relação jurídica tributária:

“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;
IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante. ”

Da análise do artigo supracitado, evidencia-se que o IPI é um imposto indireto e, conseqüentemente, gera repercussão econômica, isto é, o custo é repassado para o próximo na cadeia. Quando se fala de um imposto indireto, surgem as figuras do contribuinte direto e do contribuinte de fato.

No que diz respeito ao critério quantitativo, este possui o propósito de determinar o valor da prestação devida pelo sujeito passivo. Nesse sentido, a base de cálculo do IPI está disciplinada no art. 190 do Decreto 7212/10, *in verbis*:

“Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”); e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 1º O valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 2º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma controladora ou controlada - Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, coligadas - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 1.099, e Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 46, parágrafo único, ou interligada - Decreto-Lei nº 1.950, de 1982, art. 10, § 2º - do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 3º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15) (...).”

Para analisar as alíquotas de IPI, a principal característica diz respeito à seletividade em função da essencialidade do produto e estão previstas na Tabela de Incidência do IPI (Decreto nº 7212/10). Desse modo, nos dizeres de André de Souza Dantas Elali¹¹:

“Em face de ser o IPI excepcionado em relação a alguns princípios constitucionais, as suas alíquotas não precisam ser modificadas por leis em sentido formal, bastando manifestação do Chefe do Executivo Federal, in casu o Presidente da República, por meio de Decretos, desde que atendendo às limitações constitucionais (CF/88, art. 153). E isto porque a própria norma constitucional admite, havendo sido tal autorização regulamentada pelo Dec.-lei 1.199/71”

Portanto, o IPI possui alíquotas com diversas percentagens previstas na TIPI. As alíquotas variam a depender do produto, uma vez através da elevada percentagem, o Poder Executivo visa gravar com um imposto mais elevado um produto considerado maléfico à saúde a fim de dificultar o seu consumo.

2.4. Seletividade e Extrafiscalidade do IPI

¹¹ André de Souza Dantas Elali, IPI aspectos práticos e teóricos, ed.1, 2004, p. 76.

Conforme já exposto anteriormente, a seletividade e a extrafiscalidade são características marcantes do IPI. Dessa maneira, o IPI atua como importante instrumento de intervenção na economia, sendo capaz de estimular o processo produtivo, na medida da necessidade do mercado.

A seletividade do IPI diz respeito às discriminações de tratamento estabelecidas em função da essencialidade do produto, ou seja, a exigência do IPI se adequa à essencialidade dos produtos industrializados para o consumidor e para a sociedade. Sendo assim, quanto mais essencial, menor será a alíquota do imposto, enquanto quanto menos essencial, maior será a alíquota do imposto. A seletividade do IPI está prevista no art. 153, §3º, I da Constituição Federal, *in verbis*:

*“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...) IV - produtos industrializados;
(...) § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.
I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”*

Nesse contexto, Paulo de Barros Carvalho¹² dispõe sobre a classificação dos produtos industrializados a fim de atender à seletividade de alíquotas desse imposto, estabelecendo três categorias, quais sejam: produtos necessários, em relação aos quais a incidência há de se dar mediante alíquotas baixas, se não for possível conceder-se a isenção; produtos úteis, para aos quais autorizada está a tributação por meio de alíquotas moderadas; e produtos supérfluos ou nocivos, cuja tributação há de ser efetuada mediante a aplicação de alíquotas elevadas.

Ademais, segundo Aires Barreto¹³, a seletividade pode ser implementada tanto por meio da diferenciação ou progressividade de alíquotas, bem como por meio de variações de base de cálculo, ou ainda, pela instituição de incentivos fiscais. Enquanto a diferenciação de alíquotas diz respeito à adoção de alíquotas distintas para diversos cenários, analisando-se a essencialidade do produto, a progressividade, por sua vez, consiste em aumentar a base de cálculo, bem como aumentar a alíquota incidente observando-se a mesma proporção.

Portanto, conclui-se que seletividade do IPI é responsável por fazer com que a característica de extrafiscalidade se manifeste nesse imposto federal. Isto porque, a partir da seletividade, resta evidente sua influência em ordenar os comportamentos da sociedade de acordo com a necessidade expressada. Assim, possui a função de contribuir para a realização

¹² IPI – Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH”, Revista Dialética de Direito Tributário n. 12, p. 52.

¹³ Cf. Aires Barreto, Base de Cálculo, Alíquota e Princípios constitucionais, p. 51.

de operações com produtos considerados essenciais, ou desfavorecer, com a aplicação de alíquotas mais elevadas, operações com produtos considerados menos essenciais, ou ainda, maléficis para o interesse coletivo da sociedade.

Posto isto, resta demonstrado que o IPI, além da função fiscal, qual seja a arrecadação de recursos para o custeio do Estado, possui relevante característica de extrafiscalidade, incentivando ou desestimulando condutas a fim de alcançar o equilíbrio necessário e atender às demandas do mercado.

3. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI

3.1. Conceito

A Constituição Federal de 1988 trouxe o princípio da não-cumulatividade visando reduzir os custos da cadeia produtiva. Nesse sentido, o surgimento do princípio da não-cumulatividade possui como objetivo diminuir o impacto da incidência de impostos sobre o preço dos bens e serviços de comunicação e transporte. Sendo assim, a partir da instituição deste princípio, a ideia é que a tributação incida apenas sobre o valor acrescentado a cada fase do processo produtivo, isto é, o valor efetivamente agregado.

Ao observar a aplicação do princípio da não cumulatividade no âmbito do IPI, verifica-se que esse princípio é aplicado diante na dedução do valor do IPI na saída dos produtos do estabelecimento industrial com o valor do IPI incidente nas operações sobre os respectivos insumos realizadas anteriormente. Posto isto, segundo Eduardo Domingos Bottallo¹⁴, o princípio da não-cumulatividade, detêm as qualidades elencadas abaixo:

“é neutro, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência quanto na formação de preços no mercado; onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado; oferece maiores vantagens ao Fisco, pois sendo plurifásico, permite antecipar o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e coloca ademais todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco de insolvência).”

Ademais, segundo Hugo de Brito Machado¹⁵:

“A expressão não-cumulatividade do tributo pode ter vários significados. Um deles seria o de que sobre o mesmo fato não poderiam incidir vários tributos. Outro seria o

¹⁴ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 45.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do Tributo no Sistema Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direito Tributário e Reforma do Sistema. Pesquisas Tributárias. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais & Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 158.

de que um tributo sobre fato integrante de uma sucessão de fatos da mesma natureza não pode incidir sobre cada um desses fatos de forma autônoma, acumulando-se cada incidência com as incidências anteriores. É com este segundo significado que a expressão tem sido geralmente empregada em nosso sistema tributário. ”

Inclusive, destaca-se que o IPI consiste em um tributo plurifásico, isto significa que o imposto é resultado de um ciclo operacional, razão pela qual é importante a aplicação do princípio da não-cumulatividade para evitar que os contribuintes sejam excessivamente onerados.

Nesse contexto, Gilmar Mendes, Ministro do Supremo Tribunal Federal, explica o princípio da não-cumulatividade na obra *Comentários à Constituição do Brasil*¹⁶:

“No modelo IVA, fundado no ‘consumo’, a não-cumulatividade decorre da coincidência do princípio do dever de repercussão àquele do dever de dedução do imposto pago nas operações anteriores, como crédito, para garantir o princípio da não-cumulatividade em favor do último sujeito da cadeia plurifásica. Nesta fórmula, o tributo a pagar deve ser a soma relativa de todas as operações de venda ou prestações de serviços da empresa, na proporção das suas atividades, com a base de cálculo correspondendo ao ‘valor agregado’ do bem (o aumento de valor dos produtos consumidos), seguida de liquidação mediante a dedução, autorizada por lei, dos créditos (...)”

Assim sendo, evidencia-se que o princípio da não-cumulatividade visa evitar a denominada “tributação em cascata”, ou seja, evitar a incidência de imposto sobre imposto, pois conforme demonstrado o IPI consiste em um imposto plurifásico, de modo que incide em operações sucessivas.

Logo, conclui-se que a aplicação do princípio da não-cumulatividade possui importância para possibilitar a operação. Isso porque, se o imposto se tornar cumulativo, a operação restará impossibilitada, tendo em vista que o contribuinte não conseguirá suportar o ônus excessivo diante das várias fases presentes no ciclo produtivo.

Diante do exposto, atendendo a determinação do princípio da não-cumulatividade, o contribuinte deve subtrair da quantia devida a esse título os créditos acumulados na fase anteriormente realizada. Nesse sentido, visando demonstrar como funciona o princípio da não-cumulatividade na prática, apresenta-se abaixo uma imagem esquematizada para fins de exemplificação:

¹⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, MENDES, Gilmar Ferreira, SARLET, Ingo Wolfgang, STRECK, Lenio Luiz, LEONCY, Léo Ferreira. *Comentários à Constituição do Brasil*. Editora Saraiva, 2ª Edição, 2013, p. 1715

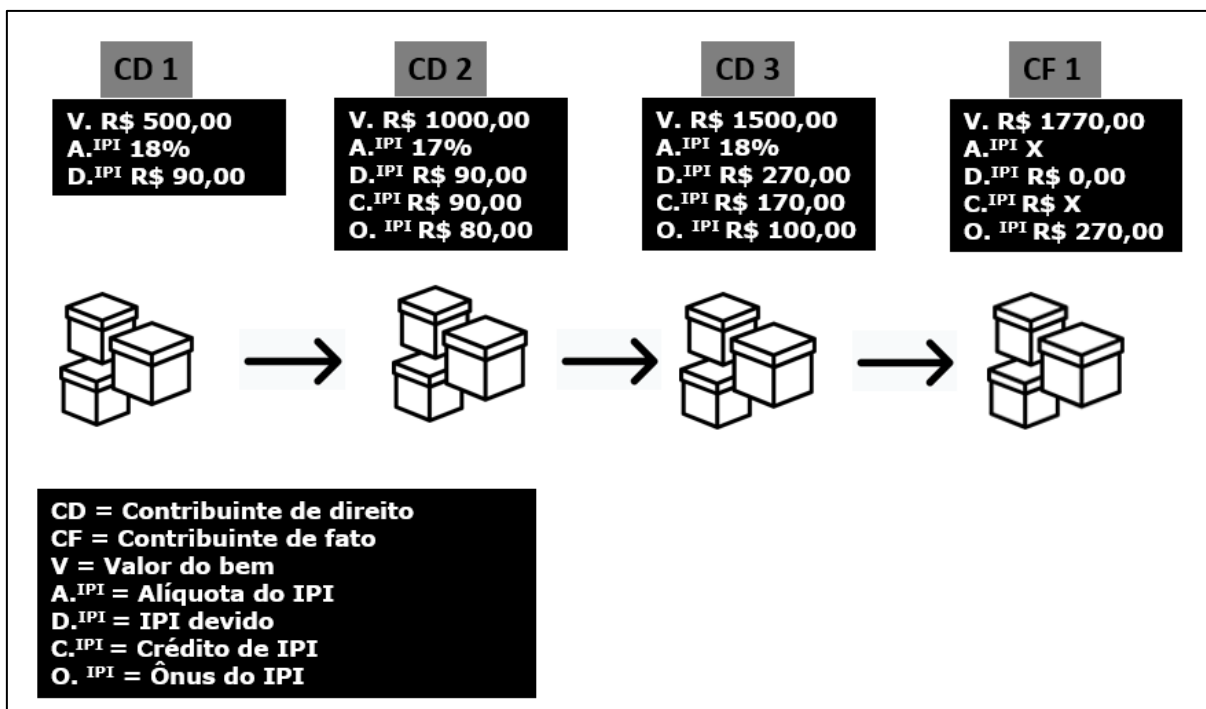


Figura 1 — Elaborada pela Autora (Exemplificação de operação para demonstrar a não cumulatividade do IPI)

Conforme demonstrado no exemplo da imagem acima, a empresa “CD 1” produz chapa de aço e a vende à empresa “CD 2”. Nessa operação, incide o IPI. A empresa “CD 2”, por sua vez, utiliza a chapa de aço para fabricar peças para máquinas. Quando vende a peça para a empresa “CD 3”, que monta as máquinas, incide novamente o imposto. A empresa “CD 2” terá que pagar o IPI sobre essa segunda operação, mas possui crédito correspondente ao valor de IPI devido na primeira operação. Assim, terá que pagar somente a diferença entre o IPI devido nesta operação e o crédito que possui dada a incidência do imposto na operação anterior. E assim ocorrerá, sejam quantas forem as operações sucessivas no ciclo de industrialização. Finalmente, o contribuinte de fato “CF”, suportará o ônus do IPI incidente em toda operação.

Nesse sentido, o princípio da não cumulatividade visa alcançar a justiça tributária e ao mesmo tempo possibilitar a operação sem que o contribuinte seja obrigado a arcar com um ônus evidentemente prejudicial. Contudo, a problemática de que trata esse trabalho, diz respeito à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material, que são isentos, não tributados ou tributados com alíquotas zero. Na presente monografia, será realizada uma análise aprofundada dos produtos não tributados, como será abordado a seguir.

4. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS

4.1. Conceito

Para iniciar a presente análise, é necessário diferenciar o produto isento, o produto sujeito à alíquota zero e o produto não tributado.

Primeiramente, a isenção, prevista no artigo 175, inciso I do CTN, consiste na dispensa legal do pagamento do tributo. Ou seja, mesmo com o nascimento da obrigação jurídico tributária há a dispensa legal, que exclui o crédito tributário. Portanto, verifica-se que a hipótese tributária é realizada, mas a lei impõe a isenção do contribuinte. Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho¹⁷:

“A regra de isenção ataca a própria esquematização formal da norma-padrão de incidência, para destruí-la em casos particulares, sem aniquilar a regra-matriz, que continua atuando regularmente para outras situações. ”

Por sua vez, no caso do produto sujeito à alíquota zero, embora haja a incidência tributária, não há tributo a recolher. Essa hipótese é utilizada principalmente com objetivo de desonerar a tributação de IPI sobre produtos essenciais. Importa destacar que o produto sujeito à alíquota zero difere do produto isento, uma vez que embora haja a incidência tributária, não há tributo a recolher. Logo, conclui-se que mesmo se tratando de institutos diferentes, a isenção e a alíquota zero possuem o mesmo efeito, qual seja, o não pagamento do tributo.

No tocante aos produtos NT (não tributados), verifica-se que neste caso não há hipótese de incidência do tributo anteriormente à entrada na cadeia produtiva, dessa forma, os produtos não-tributados não são abrangidos pelo campo de incidência tributária.

4.2. Direito aos créditos do IPI quando os produtos finais forem isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados

O direito do contribuinte ao crédito pode ser extraído do art. 153, § 3º, II da CF, transcrito abaixo:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...) § 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; ”

No mais, da leitura do art. 25, §1º da Lei nº 4.502/64, que dispõe sobre o imposto de consumo, o contribuinte não pode utilizar créditos de IPI relativos aos insumos utilizados na fabricação de produtos não tributados, conforme abaixo:

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário – linguagem e método, p. 593.

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

Ocorre que, com o advento da Lei nº 9.779/99, que entre outras atribuições, legisla sobre o IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, surgiu a permissão do contribuinte do imposto se valer de créditos relativos à aquisição de matérias primas de produtos intermediários e de materiais de embalagem, quando estes forem utilizados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, nos termos do art. 11 da lei supracitada:

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

Todavia, da leitura do artigo transcrito acima, verifica-se que há menção somente a produtos isentos ou tributados à alíquota zero. Assim, surge uma possível interpretação de que o referido artigo exclui os produtos não tributados do direito ao crédito do imposto.

No entanto, ressalta-se que o Regulamento do IPI, em seu artigo 225, possui previsão semelhante, trazendo a previsão da não cumulatividade irrestrita, nos termos abaixo:

“Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo.”

Ao contrário do disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, o art. 225 do RIPI não impõe qualquer limitação no direito ao creditamento em operações que envolvam produtos não tributados.

Ainda que exista uma interpretação restritiva do art. 11 da Lei nº 9.779/99, também há a interpretação no sentido de que o dispositivo supramencionado autorizou, sem distinção, o creditamento do IPI na “*aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de*

embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou sujeito à alíquota zero”.

Posto isto, é importante entender a teoria de que “a lei não possui palavras inúteis”. Para tanto, é necessário analisar os seguintes julgados: AREsp nº 2161831, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, e AREsp nº 2074854, de relatoria do Ministro Manoel Erhardt.

Na decisão monocrática do AREsp nº 2161831, o Ministro Gurgel de Faria negou provimento ao Agravo em Recurso Especial do Recorrente, mantendo o acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, o qual não admitiu Recurso Especial, conforme a ementa transcrita abaixo:

“DIREITO DA CONCORRÊNCIA. MULTA POR ATO DE CONCENTRAÇÃO ECONÔMICA INFORMADA INTEMPESTIVAMENTE. LEI Nº 8.884/94. REINCIDÊNCIA DA CONDUTA QUE MOTIVOU APLICAÇÃO EM DOBRO DA SANÇÃO. RESOLUÇÃO Nº 44/2007. INTERPRETAÇÃO. PRINCÍPIO IN CLARIS CESSAT INTERPRETATIO.

1. A empresa apelante informou intempestivamente, e de maneira reiterada, ato de concentração econômica, fato que motivou a cominação de multa (Lei 8.884/94, art. 54, §§ 4º e 5º) por parte do CADE, aplicada em dobro, conforme a Resolução nº 44/2007.

2. A controvérsia posta nos autos limita-se à interpretação de artigo da Resolução nº 44/2007, verbis: "Art. 1º. A multa de que trata o art. 54, § 5º da Lei 8.884/94 será calculada da seguinte forma: I — a multa-base é equivalente a 60.000 UFIR acrescidas de 600 UFIR por dia de atraso, a partir do segundo dia; II — a multa-base será considerada em dobro em caso de reincidência.

3. Correta a sentença recorrida ao considerar que o conceito de multa-base corresponde a 60.000 UFIR acrescidas das 600 UFIR por dia de atraso e é sobre essa soma que incide a dobra prevista o inciso II.

4. **A lei não possui palavras inúteis. Se a pretensão do legislador fosse que a multa-base se limitasse a 60.000 UFIR, teria formulado redação nesse sentido. Ou, por noutro giro, se pretendesse que o valor dobrado correspondesse a 120.000 UFIR o teria dito.**

5. **Igualmente incabível a pretendida interpretação restritiva da sanção, na medida em que o texto da lei é cristalino: in claris cessat”** (Destakes da Autora)

Seguindo esse mesmo raciocínio, a decisão monocrática proferida pelo Ministro Manoel Erhardt, nos autos do AREsp nº 2074854, conheceu do Agravo em Recurso Especial para não conhecer do Recurso Especial da Recorrente. A decisão do Ministro manteve o acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, e inclusive mencionou o trecho abaixo do acórdão recorrido:

“(…) Ainda, nos exatos termos do acórdão recorrido, o tribunal de origem assim se manifestou sobre o tema: (…)

A expressão especificação no caso encerra o sentido de detalhamento aclarador, de forma a franquear aos candidatos o conhecimento do tipo de equipamento/mecanismo com o qual irão lidar no ato da prova, permitindo que consultem previamente informações técnicas acerca de seu funcionamento e possam se preparar

adequadamente para realização dessa etapa do concurso, como fazem com todos os demais campos do conhecimento envolvidos na seleção.

Aludida previsão, que foi objeto de deliberação e aprovação pelos legisladores, se justifica pela necessidade de que os candidatos possam se familiarizar com as particularidades técnicas e a específica forma de funcionamento de cada equipamento e instrumento a ser utilizado na prova prática.

Ademais, também se motiva no propósito de evitar surpresas, obstando que os candidatos se deparem, apenas no momento de realização da prova, com equipamentos e instrumentos que não sejam habitualmente utilizados na prática da área profissional envolvida na seleção.

Considerada tal baliza legal, após a leitura atenta dos editais atinentes ao concurso público em tela, não se pode identificar que a disposição legal alocada no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 4.949/2012 tenha sido observada pelo examinador, pois em nenhuma passagem constou a especificação dos equipamentos e instrumentos que seriam utilizados na prova prática (máquina fotográfica, lentes, flash, versão de softwares e sistema operacional, etc.), em franca violação ao referido comando legal. Destaque-se que até mesmo o Edital 11/2018, convocatório dos candidatos para a prova prática, não previu especificação dos equipamentos e instrumentos que seriam utilizados na aludida prova.

Nessa medida, não comporta acolhimento a alegação da Câmara Legislativa do DF no sentido de que a “verificação de pertinência do grau de generalidade ou abstração descritiva do programa constante de um anexo do edital de concurso público, assim, incumbe ao administrador e está na sua esfera discricionária” (Num. 22838133 - Pág. 10), pois o administrador não pode alegar discricionariedade para descumprir comando expresso e indubitado de lei.

Como a lei não possui palavras inúteis, é certo que a especificação de equipamentos, materiais e instrumentos determinada pelo parágrafo único do art. 43 da Lei nº 4.949 de 15 de outubro de 2012 não foi respeitada na espécie, o que representa indubitado descumprimento da norma de regência a inquinar de vício a realização da prova prática do concurso em tela, como bem reconhecido pelo Juiz da causa (fls. 1.159/1.160)”. (Destques da Autora)

Assim sendo, evidencia-se que ambas decisões monocráticas proferidas pelos Ministros do Superior Tribunal de Justiça demonstram que a lei não possui palavras inúteis, ou seja, a lei precisa ser interpretada de acordo com todas as palavras contidas no dispositivo.

Diante da análise exposta acima e partindo-se da premissa de que a lei não possui palavras inúteis, o legislador, quando o art. 11 da Lei nº 9.779/99 incluiu a expressão “inclusive”, poderia ter demonstrado sua intenção de considerar a possibilidade de creditamento do imposto inclusive nos casos em que o produto industrializado não está sujeito à tributação, exemplificando tal hipótese ao se referir ao produto isento ou com alíquota zero.

Como resulta do texto do artigo 11 da Lei 9.779/99, a lei previu o direito ao creditamento do IPI na sua extensão mais ampla, uma vez que empregou a expressão “inclusive”. Contudo, é importante notar que a o art. 11 faz referência aos produtos isentos e com alíquota zero. A Posto isso, restou o questionamento a respeito da posição meramente exemplificativa ou *numerus clausu* do legislador.

Sendo assim, é importante refletir que se a interpretação dada à redação do art. 11 da Lei 9.779/99, é de que se quisesse a lei se referir tão somente a estas 2 (duas) situações, teria

ela simplesmente se referido ao crédito decorrente de aquisição de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização de produto tributado, isento ou sujeito à alíquota zero, o que não foi feito.

Ao invés de adotar semelhante formulação, o legislador preferiu utilizar a expressão “inclusive”, a qual pode denotar o sentido exemplificativo das expressões isenção e alíquota zero, hipóteses em que o produto não é submetido ao IPI. Ao dizer que é exemplificativo, significa que ao lado dessas situações se encontram os casos de imunidade constitucional e de não-tributação de produtos, fora do campo de incidência do imposto, também abrangidas pelo referido dispositivo.

Nesse sentido, uma vez que a lei admite o creditamento em caso de isenção ou alíquota zero, não se identifica nenhuma razão para não admitir também em relação aos produtos não tributados. Isso porque, tanto o produto isento ou sujeito à alíquota zero, quanto os produtos não-tributados, são, na prática, equivalentes, pois em nenhum desses casos é devido o IPI.

Destaca-se que a expressão não-tributação se refere a um fenômeno mais amplo, do qual tanto a isenção como a alíquota zero são espécies, pois em ambos os casos os produtos não são tributados, contudo, por técnicas diferentes.

Conforme brevemente exposto anteriormente, na isenção a lei exclui o crédito tributário, enquanto nos casos de alíquota zero, a lei suprime integralmente a alíquota. Em nenhum desses casos o produto será tributado, contudo, como a expressão produto é não-tributado é mais ampla, ela também abrange situações que se encontram fora do campo de incidência do imposto, uma vez que não ocorre a sua hipótese de incidência.

Logo, a isenção, a alíquota zero e a não-tributação são meras técnicas para se atingir um mesmo resultado, qual seja a ausência de tributação pelo IPI, sendo a não-tributação o gênero do qual as outras também pertencem. Sendo assim, não se identifica razões para se reconhecer o direito de crédito naquelas duas primeiras hipóteses e não nesta última.

O Professor José Antonio Minatel, por meio da obra “IPI Destacado na Compra de Insumos Utilizados na Industrialização de Produtos Imunes: Direito ao Crédito”¹⁸, também se manifestou a respeito da interpretação do art. 11 da Lei 9.779/99. Vejamos:

“Com a específica missão de aclarar a ampla eficácia reclamada ao magno preceito constitucional que estampa a técnica da não cumulatividade, introduziu-se no ordenamento jurídico a regra encampada pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, fruto da conversão em lei da Medida Provisória nº 1.788, de 29 de dezembro de 1998. (...)”

¹⁸ José Antonio Minatel. IPI Destacado na Compra de Insumos Utilizados na Industrialização de Produtos Imunes: Direito ao Crédito. Revista Dialética de Direito Tributário nº 138; março/2007.

Dois registros iniciais se fazem necessários. Em primeiro lugar, é sintomático que a linguagem utilizada pelo legislador não acene para inovação da ordem jurídica, mediante criação de novo direito, pois a regra não está outorgando outro direito ao crédito do IPI, antes inexistente. Pelo contrário, a mensagem legislativa já dá como certa a existência desse direito, apressando-se para indicar outras formas do aproveitamento do eventual “saldo credor do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário”. Portanto, não foi o art. 11 que passa a reconhecer o direito ao crédito do IPI dos insumos utilizados na fabricação de produtos isentos, com alíquota zero ou imunes, pois o próprio art. 11 acena que esse direito pré-existia, como decorrência da técnica constitucional da não-cumulatividade, tanto que inicia o discurso regulando o “saldo credor” dali decorrente. (...)

Por último, **nem se diga que há restrição legal ao direito de crédito para os insumos aplicados em produtos “imunes”**, pelo fato do art. 11 da Lei nº 9.779/99 fazer referência unicamente a “produto isento ou tributado à alíquota zero”. Essa interpretação não encontra guarida no bom direito, pois quando o legislador usa a expressão “inclusive” está explicando com exemplos que comportam outras hipóteses, por consequência não está restringindo. **No caso, com a técnica do “inclusive” está sendo suficientemente didático o legislador para explicar que o direito ao crédito existe até mesmo em situações em que não há IPI incidente nas saídas, desde que haja processo industrial.** A título de exemplo, citou as hipóteses de isenção e de alíquota zero, mas essa menção não quer dizer que são as únicas a assegurar o questionado crédito, **tampouco autoriza concluir que o crédito está vedado na hipótese de imunidade**. (Destaques da Autora)

De acordo com os dizeres do Professor José Antonio Minatel, pouco importa se não há expressa menção à possibilidade de crédito na hipótese de imunidade. Se há a manutenção do crédito mesmo nos casos de isenção ou alíquota zero, que são advindas de normas infraconstitucionais, é evidente que na hipótese de imunidade, originária em previsão da Constituição Federal, também haverá o direito ao crédito.

4.3. Do entendimento da Receita Federal do Brasil

O Secretário da Receita Federal expediu o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 17 de abril de 2006, que pretendeu, vedar o crédito de IPI de insumos aplicados em produtos “amparados pela imunidade”. A referida ADI possui a seguinte disposição:

“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.” (Destaques da Autora)

No entanto, ao analisar o art. 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5/2006, observa-se que a ADI apresenta conflito com as interpretações até então adotadas pela própria Receita Federal, com base na Lei nº 9.779/99.

Importa verificar que a Secretaria da Receita Federal reconheceu, antes da edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5/2006, por meio da Solução de Consulta nº 10, de 21 de maio de 2001 da 2ª Região Fiscal, no que diz respeito ao aproveitamento de crédito de IPI nas saídas imunes:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
Ementa: DIREITO AO CRÉDITO DO IPI.
Produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero. **A partir de 1º de janeiro de 1999, o estabelecimento industrial ou equiparado poderá creditar-se do valor do IPI incidente na aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos imunes, isentos ou sujeitos à alíquota zero do imposto.** Em ocorrendo saldo credor do IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, este poderá ser objeto de pedido de ressarcimento em espécie ou compensação com outros tributos.” (Destaques da Autora)

Outras Soluções de Consulta da Receita Federal também apresentaram o mesmo entendimento demonstrado acima, que difere do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5/2006:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
Ementa: **CRÉDITO DO IPI. MATÉRIA-PRIMA. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. PRODUTO ISENTO, IMUNE E ALÍQUOTA ZERO.**
É lícito o aproveitamento dos créditos de MP, PI e ME, recebidos a partir de 01/01/1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, e **utilizados na industrialização de produtos imunes**, isentos, ou tributados, inclusive à alíquota zero, exceto na de produtos não tributados (NT), desde que obedecidas as normas da legislação de regência.” (Solução de Consulta nº 415, de 19 dezembro de 2003 – 7ª Região Fiscal).

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
Ementa: SALDO CREDOR. INSUMOS DE PRODUTOS ISENTOS E SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PRAZO PARA COMPENSAÇÃO.
O 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, pode ser usado para compensar débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF ou ser ressarcido, desde que os insumos tenham sido recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado nos cinco anos anteriores à emissão do Pedido de Restituição ou Ressarcimento/Declaração de Compensação.” (Solução de Consulta nº 11, de 17 de janeiro de 2006 – 9ª Região Fiscal)

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
Ementa: Produto final imune. Creditamento. Possibilidade.

Segundo o entendimento administrativo dominante, o disposto no art. 11 da Lei 9.779/99 **deferre genericamente ao industrial de produtos imunes o direito de crédito quanto aos insumos e o respectivo aproveitamento** para, sucessivamente, compensar com IPI porventura devido, compensar com outro tributo ou obter ressarcimento em espécie, obedecidas as formalidades pertinentes.” (Solução de Consulta nº 248, de 17 de outubro de 2000 – 7ª Região Fiscal)

Ocorre que a edição do mencionado Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5/2006, que pretende vedar o crédito no caso de imunidade, gerou um grande conflito, tendo em vista que visa o reconhecimento de crédito nas hipóteses de alíquota zero ou isenção, mas a negativa de crédito quando a saída dos produtos estiver desonerada por regra de imunidade.

4.3.1. Dos questionamentos ao entendimento da Receita Federal do Brasil

No contexto exposto no tópico anterior, surgiu a discussão a respeito da legalidade e da constitucionalidade do ADI nº 05/2006. Isso porque, o referido ADI, que é composto de apenas dois artigos, simplesmente alterou toda a lógica e filosofia do legislador federal, dando, na verdade, nova redação ao artigo 11 da Lei nº 9.779/99, aos atos regulamentadores dessa lei, em particular à IN SRF nº 33/99 (posteriormente revogada pela RFB nº 1928/020) e ao Decretos nº 7.212/2010, na medida em que decidiu que a manutenção do crédito de IPI nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem agregados a produtos imunes aplica-se apenas à imunidade decorrente de exportação, não se aplicando à imunidade constitucional prevista no artigo no artigo 155, § 3º, da Constituição Federal. Ou seja, criou restrição onde a lei não restringe.

Não obstante, importa destacar que a norma constitucional da não cumulatividade do IPI, prevista no artigo 153, §3º, da Constituição Federal, diferentemente da norma existente para o ICMS, não impõe qualquer restrição a utilização do crédito. Enquanto no imposto estadual o artigo 155, § 2º, II, "b" relativiza a não cumulatividade, ao estabelecer que a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação não implicara credito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, bem como acarretará anulação do credito relativo as operações anteriores, no IPI não existe norma semelhante.

Assim sendo, observa-se que diferentemente do que ocorre no regime de ICMS por força da letra "b", do artigo 155, da Constituição Federal, no IPI, sempre que a saída do produto final é contemplada com alguma forma de desoneração, isso não leva a anulação dos créditos

relativos às operações anteriores tributadas, ou seja, do tributo que incidiu sobre matérias primas, insumos, material de embalagem nele aplicados deve ser garantido o crédito.

Da leitura do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, é possível visualizar a intenção do legislador tributário de incentivar o desenvolvimento e estimular a produção nacional, mediante o aproveitamento amplo do crédito acumulado. Isso porque, inclusive se preocupou em explicar que o direito existe, mesmo quando o crédito corresponde à entrada de materiais aplicados em produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero.

Aliás, é válida a menção ao texto da Exposição de Motivos da Lei nº 9.779/99, a qual é expressa ao possibilitar o aproveitamento dos créditos de IPI nesses casos, especificando ainda como se efetivará o aproveitamento de tais créditos quando o contribuinte não puder compensá-lo com o IPI incidente na saída de outros produtos, o que ocorre justamente nos casos de isenção, alíquota zero, não incidência e imunidade. Vejamos:

“O art. 11 do Projeto permite o aproveitamento dos créditos do IPI incidente nas aquisições de matérias-primas, produto intermediário e material de embalagem empregados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado a alíquota zero. A utilização dos referidos créditos, quando o contribuinte não puder compensá-lo com o IPI incidente na saída de outros produtos, será efetuada para fins de quitação de outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.”

Reitera-se que o objetivo do legislador foi desonerar a cadeia produtiva. Dessa forma, a ADI nº 05/2006 e o entendimento da Receita Federal apresentaram um entendimento distinto, discriminando negativamente situações ou mercadorias cuja desoneração foi pretendida pela própria Constituição.

Ao realizar uma analogia, em situação semelhante, acerca da imunidade prevista no artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do RMS 22.192-DF, manifestou a impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa restringir a eficácia do preceito inscrito da imunidade prevista constitucionalmente, conforme o trecho abaixo transcrito:

“Tratando-se de imunidade que decorre, em função de sua natureza mesma, **do próprio texto constitucional**, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, parágrafo 7º da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, a entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o **benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.**” (Destques da Autora)

Diante da leitura do julgado do Supremo Tribunal Federal, é possível observar o entendimento do Tribunal é de que o fisco não pode inovar, querendo apresentar entendimento no sentido diverso a sistemática constitucional, a Lei 9.779/99 e a Instrução Normativa SRF 33/99. Importa destacar que a referida IN foi posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1928/20.

Nesse contexto, é importante mencionar, mais uma vez, os ensinamentos do Professor José Antonio Minatel¹⁹:

“No entanto, a referência a produto com notação “NT” na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), como parâmetro para negativa de crédito de IPI destacado na compra de insumo, não pode ser tomada como absoluta. Ao contrário daqueles ditos “in natura”, há produtos submetidos a processo de industrialização que também aparecem na TIPI com a mesma notação “NT” (livros, jornais e periódicos), agora para indicar que sobre esses produtos, reconhecidamente industrializados, não pode haver gravame pela aplicação da regra de incidência do IPI, porque estão cobertos pelo manto da imunidade. Mais do que nunca, está ali presente a seletividade, operada pelo próprio constituinte, tornando efetiva a regra da imunidade.

Se assim o é, deve a lei assegurar o direito de crédito do IPI destacado na compra de insumos utilizados na industrialização desses produtos imunes, para que não haja oneração do IPI na composição do preço dos produtos industrializados, selecionados pela Constituição, que têm a proteção constitucional da imunidade. Sem o direito de crédito, mitigada estará a seletividade, assim como arranhada a imunidade constitucional dos livros, jornais e periódicos, porque o IPI já pago ao fornecedor do insumo é tributo que vai onerar, inevitavelmente, o preço dos produtos (livros, jornais e periódicos) que a Constituição quis livre de imposto ao consumidor final. (...)

Como se vê, com a edição de simples ato administrativo rotulado de interpretativo, pretende a Administração tributária limitar o alcance de regras jurídicas de escalão superior, em clara ofensa ao princípio da hierarquia das normas. Com efeito, o ADI-SRF nº 5/2006 agride não só o art. 11 da Lei nº 9.779/99 que não contempla qualquer restrição ao crédito, mas também aniquila a garantia da seletividade e a técnica da não-cumulatividade previstas na Constituição Federal.

(...) Portanto, a prevalecer o entendimento do malsinado ADI-SRF nº 5/2006, estará criada odiosa e dessarzoada discriminação dos créditos de IPI dos insumos, na medida em que leva em conta a natureza da regra de desoneração tributária da operação subsequente: de forma contraditória, reconhece que haverá crédito quando a saída estiver desonerada por regra de imunidade. Nada mais estapafúrdio, incoerente e sem sentido!

Mais ainda, não há justificativa nem base jurídica para se vedar o crédito de IPI de insumos aplicados em produtos “amparados por imunidade” (inciso II do art. 2º), ao mesmo tempo em que o Ato excepciona no seu parágrafo único que essa proibição não se aplica para “os produtos tributados na TIPI que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior”.

Ao analisar os ensinamentos do Professor José Antonio Minatel, fica demonstrado seu entendimento no sentido de que é legítimo o direito ao crédito do IPI incidente na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero e imunes, podendo, inclusive,

¹⁹ José Antonio Minatel. IPI Destacado na Compra de Insumos Utilizados na Industrialização de Produtos Imunes: Direito ao Crédito. Revista Dialética de Direito Tributário nº 138; março/2007.

eventual saldo credor apurado ser compensado com débitos de IPI ou mesmo de outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Ademais, a imunidade possui a função de não permitir que o consumidor adquira um produto que a Constituição Federal diz ser imune, mas com o valor do IPI das embalagens embutido. Logo, quando se indefere o crédito, ele vira custo para o fabricante. Com isso, o custo é incluído no preço do produto final e, como resultado, o consumidor adquire o produto final com tributação de uma parte, como por exemplo a embalagem, pelo IPI.

Portanto, o artigo 11 da Lei 9.779 procura evitar esse ônus, logo é concedido o crédito das embalagens exatamente para que os fabricantes não precisem embutir o valor do IPI da embalagem no preço do produto final, garantindo que os produtos finais serão realmente beneficiados. Desse modo, esses produtos finais ficam “protegidos” contra a inclusão, no seu custo, de resquícios do IPI incidente sobre as embalagens no preço.

5. DA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Após a análise do tema, objeto de estudo da presente monografia, é importante analisar qual o entendimento tem sido aplicado pelos Tribunais para dirimir a controvérsia do direito ao crédito de IPI resultante da entrada de insumo tributado na saída de produto não tributado.

5.1. Supremo Tribunal Federal

5.1.1. Do órgão

O Supremo Tribunal Federal (“STF”) foi criado pela Constituição Federal de 1891, a qual dispôs a respeito do órgão no art. 56²⁰. Ademais, o art. 59²¹ do referido dispositivo definiu a competência do Supremo Tribunal Federal, de modo que seguiu os postulados da democracia e governo republicano.

²⁰ “Art 56 - O Supremo Tribunal Federal compor-se-á de quinze Juízes, nomeados na forma do art. 48, nº 12, dentre os cidadãos de notável saber e reputação, elegíveis para o Senado.”

²¹ “Art.59 - A Justiça Federal compete:

- Ao Supremo Tribunal Federal:

I - processar e julgar originaria e privativamente:

a) o Presidente da Republica, nos crimes communs, e os Ministros de Estado, nos casos de art. 52;

b) os Ministros diplomaticos, nos crimes communs e nos de responsabilidade;

c) as causas e conflictos entre a União e os Estados, ou entre estes, uns com os outros;

d) os litigios e as reclamações entre nações estrangeiras e a União ou os Estados;

e) os conflictos dos juizes ou tribunaes federaes entre si, ou entre estes e os dos Estados, assim como os dos juizes e tribunaes de um Estado com os juizes e os tribunaes de outro Estrado.

II - julgar em gráo de recurso as questões excedentes da alçada legal resolvidas pelos juizes e tribunaes federaes;

III - rever os processos findos, em materia crime.”

A Constituição Federal de 1988 não trouxe alterações nem na composição, nem na estrutura básica do Supremo Tribunal Federal. Dessa maneira, manteve o número de ministros do órgão, sua forma de indicação, bem como as garantias dos ministros. Nesse sentido, a Constituição acrescentou novos poderes e competências ao STF.

No tocante à composição do Supremo Tribunal Federal, este é composto por onze ministros. Nos termos do art. 12, § 3º, inciso IV da Constituição Federal de 1988²², os ministros precisam ser brasileiros natos. Além disso, o art. 101 da Constituição Federal²³, serão escolhidos dentre cidadãos com mais de 35 e menos de 70 anos de idade, de notável saber jurídico e reputação ilibada. Por sua vez, a escolha dos ministros do STF será por meio da nomeação do Presidente da República, e a escolha precisará ser aprovada por maioria absoluta do Senado Federal, conforme disposto no art. 101, parágrafo único, da Constituição Federal²⁴.

No mais, as atribuições do Supremo Tribunal Federal estão dispostas no art. 102 da Constituição Federal de 1988²⁵. Dentre as suas principais atribuições, observa-se que o art.

²² “Art. 12. São brasileiros:

§ 3º São privativos de brasileiro nato os cargos:

IV - de Ministro do Supremo Tribunal Federal;”

²³ “Art. 101. O Supremo Tribunal Federal compõe-se de onze Ministros, escolhidos dentre cidadãos com mais de trinta e cinco e menos de setenta e sete anos de idade, de notável saber jurídico e reputação ilibada.”

²⁴ “Art. 101. O Supremo Tribunal Federal compõe-se de onze Ministros, escolhidos dentre cidadãos com mais de trinta e cinco e menos de setenta e sete anos de idade, de notável saber jurídico e reputação ilibada.

Parágrafo único. Os Ministros do Supremo Tribunal Federal serão nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovada a escolha pela maioria absoluta do Senado Federal.”

²⁵ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

- a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;
- b) nas infrações penais comuns, o Presidente da República, o Vice-Presidente, os membros do Congresso Nacional, seus próprios Ministros e o Procurador-Geral da República;
- c) nas infrações penais comuns e nos crimes de responsabilidade, os Ministros de Estado e os Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica, ressalvado o disposto no art. 52, I, os membros dos Tribunais Superiores, os do Tribunal de Contas da União e os chefes de missão diplomática de caráter permanente;
- d) o habeas corpus, sendo paciente qualquer das pessoas referidas nas alíneas anteriores; o mandado de segurança e o habeas data contra atos do Presidente da República, das Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, do Tribunal de Contas da União, do Procurador-Geral da República e do próprio Supremo Tribunal Federal;
- e) o litígio entre Estado estrangeiro ou organismo internacional e a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Território;
- f) as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta;
- g) a extradição solicitada por Estado estrangeiro;
- i) o habeas corpus, quando o coator for Tribunal Superior ou quando o coator ou o paciente for autoridade ou funcionário cujos atos estejam sujeitos diretamente à jurisdição do Supremo Tribunal Federal, ou se trate de crime sujeito à mesma jurisdição em uma única instância;
- j) a revisão criminal e a ação rescisória de seus julgados;
- l) a reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões;
- m) a execução de sentença nas causas de sua competência originária, facultada a delegação de atribuições para a prática de atos processuais;
- n) a ação em que todos os membros da magistratura sejam direta ou indiretamente interessados, e aquela em que mais da metade dos membros do tribunal de origem estejam impedidos ou sejam direta ou indiretamente interessados;

102, inciso I, alínea “a” da CF, dispõe acerca da competência de julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal. Ademais, nos termos do art. 102, §1º, da CF, compete ao STF a apreciação da arguição de descumprimento de preceito fundamental decorrente da própria Constituição. Finalmente, o art. 102, inciso I, alínea “g” da CF, determina que o STF deverá julgar a extradição solicitada por Estado estrangeiro.

Outrossim, o art. 102, inciso II da CF, determina que compete ao STF julgar, em grau de recurso, o recurso ordinário, o *habeas corpus*, o mandado de segurança, o *habeas data* e o mandado de injunção decididos em única instância pelos Tribunais Superiores, se denegatória a decisão, enquanto o art. 102, inciso III da CF dispõe a respeito da competência do STF para julgar, em recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida (i) contrariar dispositivo desta Constituição; (ii) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; (iii) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição; e (iv) julgar válida lei local contestada em face de lei federal.

o) os conflitos de competência entre o Superior Tribunal de Justiça e quaisquer tribunais, entre Tribunais Superiores, ou entre estes e qualquer outro tribunal;

p) o pedido de medida cautelar das ações diretas de inconstitucionalidade;

q) o mandado de injunção, quando a elaboração da norma regulamentadora for atribuição do Presidente da República, do Congresso Nacional, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, das Mesas de uma dessas Casas Legislativas, do Tribunal de Contas da União, de um dos Tribunais Superiores, ou do próprio Supremo Tribunal Federal;

r) as ações contra o Conselho Nacional de Justiça e contra o Conselho Nacional do Ministério Público;

II - julgar, em recurso ordinário:

a) o *habeas corpus*, o mandado de segurança, o *habeas data* e o mandado de injunção decididos em única instância pelos Tribunais Superiores, se denegatória a decisão;

b) o crime político;

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.

d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal.

§ 1º A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.”

5.1.2. Da análise jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal - STF

O direito de creditamento de IPI, em decorrência do princípio da não cumulatividade, quanto à aquisição de insumos e matérias-primas não tributados, sujeitos à alíquota zero, isentos ou mesmo imunes, foi matéria de muita divergência no âmbito dos tribunais, inclusive do STF, reconhecendo, primeiramente, o direito do contribuinte de creditar-se.

No RE nº 212.484/RS, julgado em 1998, o STF admitiu o crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, conforme a ementa abaixo transcrita:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não reconhecido.”.

Inclusive, esse entendimento foi novamente apresentado no julgamento do RE nº 357.277/RS e, ainda, admitido o crédito de insumos tributados em alíquota zero ou não tributados pelo IPI, nos termos da ementa abaixo:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido.”.

Todavia, a posição acima foi revista com o julgamento dos Recursos Extraordinários 353.657/PR e 370.682/SC, nos quais se adotou premissa de que qualquer dessas hipóteses exonerativas ocorridas na aquisição não gera crédito compensável.

No julgamento do RE nº 353.657/PR, que ocorreu em junho de 2006, o Ministro Relatário Marco Aurelio, em seu voto, expõe que sua mudança de entendimento foi pautada em razão do fato de que na aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, o crédito é calculado com base na alíquota aplicável na saída do produto final tributado pelo IPI. Dessa forma, quanto mais supérfluo o produto industrializado, maior seria o crédito do industrial. Portanto, citou alguns produtos como exemplos, entre eles, a indústria de cigarros e a indústria de bebidas alcoólicas.

Dessa maneira, restou consignado o entendimento de impossibilidade do creditamento tributário no IPI decorre da ausência da cobrança do imposto na operação de entrada referente à aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Segundo o voto do Ministro Marco Aurélio *“não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há de ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidido, por exemplo, sobre o valor do insumo revelaria a quantia a ser considerada”*.

5.2. Superior Tribunal de Justiça

5.2.1. Do órgão

O Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) foi criado pela Constituição Federal de 1988, que atribuiu as suas competências por meio dos artigos 104²⁶ e 105²⁷ da CF. O Superior

²⁶ “Art. 104. O Superior Tribunal de Justiça compõe-se de, no mínimo, trinta e três Ministros. Parágrafo único. Os Ministros do Superior Tribunal de Justiça serão nomeados pelo Presidente da República, dentre brasileiros com mais de trinta e cinco e menos de setenta anos de idade, de notável saber jurídico e reputação ilibada, depois de aprovada a escolha pela maioria absoluta do Senado Federal, sendo:

I - um terço dentre juízes dos Tribunais Regionais Federais e um terço dentre desembargadores dos Tribunais de Justiça, indicados em lista tríplice elaborada pelo próprio Tribunal;

II - um terço, em partes iguais, dentre advogados e membros do Ministério Público Federal, Estadual, do Distrito Federal e Territórios, alternadamente, indicados na forma do art. 94.”

²⁷ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

I - processar e julgar, originariamente:

a) nos crimes comuns, os Governadores dos Estados e do Distrito Federal, e, nestes e nos de responsabilidade, os desembargadores dos Tribunais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal, os membros dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, os dos Tribunais Regionais Federais, dos Tribunais Regionais Eleitorais e do Trabalho, os membros dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios e os do Ministério Público da União que oficiem perante tribunais;

b) os mandados de segurança e os habeas data contra ato de Ministro de Estado, dos Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica ou do próprio Tribunal;

c) os habeas corpus, quando o coator ou paciente for qualquer das pessoas mencionadas na alínea "a", ou quando o coator for tribunal sujeito à sua jurisdição, Ministro de Estado ou Comandante da Marinha, do Exército ou da Aeronáutica, ressalvada a competência da Justiça Eleitoral;

d) os conflitos de competência entre quaisquer tribunais, ressalvado o disposto no art. 102, I, "o", bem como entre tribunal e juízes a ele não vinculados e entre juízes vinculados a tribunais diversos;

e) as revisões criminais e as ações rescisórias de seus julgados;

f) a reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões;

g) os conflitos de atribuições entre autoridades administrativas e judiciárias da União, ou entre autoridades judiciárias de um Estado e administrativas de outro ou do Distrito Federal, ou entre as deste e da União;

h) o mandado de injunção, quando a elaboração da norma regulamentadora for atribuição de órgão, entidade ou autoridade federal, da administração direta ou indireta, excetuados os casos de competência do Supremo Tribunal Federal e dos órgãos da Justiça Militar, da Justiça Eleitoral, da Justiça do Trabalho e da Justiça Federal;

i) a homologação de sentenças estrangeiras e a concessão de exequatur às cartas rogatórias;

II - julgar, em recurso ordinário:

a) os habeas corpus decididos em única ou última instância pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão for denegatória;

b) os mandados de segurança decididos em única instância pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando denegatória a decisão;

Tribunal de Justiça está localizado em Brasília, e é responsável pelo julgamento dos Recursos Especiais interpostos contra acórdãos proferidos pelos Tribunais de Justiça e pelos Tribunais Regionais Federais, de modo que atua como a terceira instância nesta hipótese.

Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça também é responsável pelo julgamento dos Recursos Ordinários interpostos contra as decisões proferidas pelos Tribunais de Justiça e pelos Tribunais Regionais Federal, atuado como segunda instância neste caso.

Ademais, também compete ao Superior Tribunal de Justiça sumular entendimentos a fim de uniformizar a jurisprudência no território nacional, uma vez que os Tribunais de Justiça e os Tribunais Regionais Federais devem seguir o entendimento exposto nas Súmulas do STJ.

O Superior Tribunal de Justiça é composto por trinta e três ministros, e atualmente é presidido pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura. Nesse sentido, órgão é composto por seis turmas julgadoras, isso porque o STJ é dividido em três seções, as quais se subdividem em 2 turmas julgadoras.

A divisão das seções do STJ é realizada conforme a matéria de direito. Sendo assim, a Primeira Seção é responsável pelo julgamento dos casos que envolvem a matéria de Direito Público e de Direito Previdenciário, enquanto à Segunda Seção compete o julgamento dos casos que envolvem o Direito Privado, e, por sua vez, a Terceira Seção é responsável pelo julgamento dos casos do Direito Penal.

5.2.2. Da análise jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça – STJ

Ao analisar a presente discussão, em 2015, o Ministro Humberto Martins concluiu pela impossibilidade aproveitamento do saldo de IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, nas saídas de produtos não tributados.

c) as causas em que forem partes Estado estrangeiro ou organismo internacional, de um lado, e, do outro, Município ou pessoa residente ou domiciliada no País;

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;

b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal;

c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

§ 1º Funcionário junto ao Superior Tribunal de Justiça:

I - a Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados, cabendo-lhe, dentre outras funções, regulamentar os cursos oficiais para o ingresso e promoção na carreira;

II - o Conselho da Justiça Federal, cabendo-lhe exercer, na forma da lei, a supervisão administrativa e orçamentária da Justiça Federal de primeiro e segundo graus, como órgão central do sistema e com poderes correicionais, cujas decisões terão caráter vinculante.”

Segundo o Ministro, na decisão proferida nos autos do REsp nº 1.404.466, quando o insumo ou a matéria-prima utilizada na industrialização são tributados na aquisição, porém ocorre alguma das hipóteses de exoneração da tributação, o direito ao aproveitamento do saldo credor decorrente do princípio da não cumulatividade, não é a consequência lógico jurídica imediata.

Isso porque, o regime constitucional do IPI determina a haverá o direito à compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. Contudo, na hipótese em que há alguma das hipóteses de exoneração da tributação, a substância jurídica da não cumulatividade não será aperfeiçoada, tendo em vista que não há produto onerado na saída, de forma que o ciclo não se completa. O entendimento demonstrado nos autos do REsp nº 1.404.466 pode ser observado por meio da ementa abaixo transcrita:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. IPI. CREDITAMENTO. LEI N. 7.997/99. SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS. INVIABILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL LIMITADO ÀS HIPÓTESES DE ISENÇÃO E À ALÍQUOTA ZERO. EXPORTAÇÃO. DL N. 491/1969. INCENTIVO À EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE NAS ENTRADAS DE MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM TRIBUTADOS. SALDO DEVEDOR. OBSERVÂNCIA DA VIGÊNCIA DA LEI. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.

1. O Tribunal de origem consignou o direito do contribuinte ao creditamento de IPI referente a insumos empregados na industrialização de produtos destinados à exportação e para reconhecer a inclusão dos produtos cuja saída ocorram na hipótese de isenção, não tributação ou favorecimento com alíquota zero, firmando, assim, tese contrária à pretensão da Fazenda Pública, o que não se confunde com omissão.

2. O direito de creditamento de IPI, em decorrência do princípio da não cumulatividade, quanto à aquisição de insumos e matérias-primas não tributados, sujeitos à alíquota zero, isentos ou mesmo imunes, foi matéria de muita divergência no âmbito dos tribunais, inclusive do STF, reconhecendo, primeiramente, o direito do contribuinte de creditar-se, posição revista com o julgamento dos Recursos Extraordinários 353.657/PR e 370.682/SC, nos quais se adotou premissa de que qualquer dessas hipóteses exonerativas ocorridas na aquisição não gera crédito compensável.

3. Por outro lado, quando o insumo ou a matéria-prima utilizada na industrialização são tributados na entrada (aquisição) e ocorrem algumas das hipóteses exonerativas, o direito ao creditamento em decorrência da não cumulatividade não é consequência lógico-jurídica imediata, pois "o regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa" (RE 475.551, Rel. Min. CEZAR PELUSO, Rel. p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 6/5/2009).

4. Amparado nessa orientação da Suprema Corte, a Primeira Seção, por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 860.369/PE, reviu sua jurisprudência para estabelecer que o direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurge apenas com a vigência do art. 11 da Lei n. 9.779/1999 (REsp 860.369/PE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009 - submetido ao rito dos recursos repetitivos).

5. Outrossim, a interpretação do art. 11 da Lei n. 9.779/99 deve-se dar com a observância do princípio tributário da legalidade estrita nos termos do art. 111 do CTN, de modo que não se pode alargar a isenção contida no art. 11 da Lei n. 9.779/99 às hipóteses de industrialização de produtos não tributados, uma vez que o benefício fiscal é vinculado às hipóteses de produto final isento ou tributado à alíquota zero. Precedentes.

6. O benefício fiscal previsto no art. 5º do DL 491/1969 (restabelecido pelo art. 1º, II, da Lei n. 8.402/1992) legitima o creditamento de IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados. O valor do imposto pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva pode ser creditado na contabilidade do exportador, ou repetido, evitando-se sua inclusão no preço do bem a ser exportado, que não está sujeito ao IPI.

7. Os insumos utilizados na industrialização dos produtos exportados cuja aquisição é não tributada, isenta ou sujeita à alíquota zero não autorizam o creditamento de IPI, porquanto já destaco que o princípio da não cumulatividade não legitima creditamento nas hipóteses de entradas exonerativas.

8. O direito de creditar-se com base no art. 11 da Lei n. 9.779/99 somente emerge com a entrada em vigor da norma, de modo que o saldo credor que legitima o creditamento contábil é aquele vinculado às aquisições ocorridas na vigência da lei.

9. As alegações da Fazenda Nacional quanto à i) "impossibilidade de creditamento quanto a bens do ativo fixo, bens que sejam consumidos no processo de industrialização sem que integrem o produto final, e insumos não industrializados", ii) "impossibilidade de incidência de correção monetária" e iii) "impossibilidade de compensação antes do trânsito em julgado" não foram prequestionadas. Incidência da Súmula 211/STJ.

Recurso especial da COMPANHIA AÇUCAREIRA USINA CAPRICHOS improvido. Recurso especial da FAZENDA NACIONAL conhecido em parte e, nessa extensão, provido.”

(REsp 1404466/AL, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/2015, DJe 26/06/2015)

Contudo, o STJ analisou novamente este tema sob a perspectiva dos Embargos de Divergência. Este recurso em específico, como leciona Cassio Scarpinella Bueno, “tem como objetivo uniformizar a jurisprudência com a nota distintiva de que ele se restringe ao STF e ao STJ”.²⁸

No julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.213.143/RS ocorrido em 02/12/2021, o STJ, analisando especificamente este tema, concluiu pela possibilidade de manutenção do crédito de IPI não somente para as saídas imunes, como também para as saídas isentas e não tributadas, no período posterior à vigência do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, conforme ementa abaixo trazida:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. OUTORGA DE CRÉDITO POR MEIO DO ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. CREDITAMENTO AUTÔNOMO. DESVINCULAÇÃO DA REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE – DISTINGUISHING. UTILIZAÇÃO DO SALDO CREDOR DE IPI NA INVIABILIDADE DA COMPENSAÇÃO COM O MENCIONADO

²⁸ BUENO, Cassio Scarpinella. Manual de Direito Processual Civil. Ed. Saraiva. 6. Ed. 2020, p.892

TRIBUTO INCIDENTE NA SAÍDA. HIPÓTESE DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO. POSSIBILIDADE.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplicase, in casu, o Código de Processo Civil de 2015.

II – A Constituição da República contempla o creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI em três hipóteses distintas: (i) em decorrência da regra da não cumulatividade (art. 153, § 3º, II); (ii) como exceção constitucionalmente justificável à não cumulatividade, alcançada por meio de interpretação sistemática (arts. 43, § 1º, II, e § 2º, III; 153, § 3º, II; e 40 do ADCT); e (iii) mediante outorga diretamente concedida por lei específica (art. 150, § 6º).

III – A Lei n. 9.779/1999 instituiu o aproveitamento de créditos de IPI como benefício fiscal autônomo, uma vez que não traduz mera explicitação da regra da não cumulatividade.

IV – Por tratar-se do aproveitamento de créditos de IPI como benefício autônomo, diretamente outorgado por lei para a saída desonerada, a discussão devolvida pelos Embargos de Divergência distancia-se do núcleo da polêmica envolvendo a não cumulatividade desse tributo – necessidade de distinguishing –, cuidando-se, inclusive, de matéria eminentemente infraconstitucional.

V – O art. 11 da Lei n. 9.779/1999 confere o crédito de IPI quando se revelar inviável ao contribuinte a compensação desse montante com o mencionado tributo incidente na saída de outros produtos. Na impossibilidade da utilização da soma decorrente da entrada onerada, o apontado artigo oportuniza a consolidada via dos arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/1996. Autorizado, portanto, o emprego do valor lançado na escrita fiscal, justamente com a saída “de outro produtos”. Reitere-se que os produtos outros, nesse contexto, podem ser isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

VI – Inaceitável restringir, por ato infralegal, o benefício fiscal conferido ao setor produtivo, mormente quando as três situações – isento, sujeito à alíquota zero e não tributado –, são equivalentes quanto ao resultado prático delineado pela Lei do benefício.

VII – Encontra, portanto, abrigo legal 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 art. 11 da Lei n. 9.779/1999.

VIII – A manutenção do acórdão embargado representa: (i) a observância da disciplina legal específica; (ii) a escorreita interpretação sistemática do aproveitamento de saldo de IPI à luz dos múltiplos níveis normativos do creditamento admitidos pela Constituição da República; e (iii) uma prestação jurisdicional alinhada com os recentes pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal quanto à temática (e.g. PLENO, RE n. 596.614/SP, Rel. p/ o acórdão Ministro EDSON FACHIN, julgado em 25.04.2019; PLENO, Projeto de Súmula Vinculante n. 26/DF, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Dje 07.05.2020 – Ata n. 340/2020; e 2ª TURMA, AgR no AgR no RE n. 379.843/PR, Rel. Ministro EDSON FACHIN, julgado em 07.03.2017).

IX – Embargos de Divergência improvidos.” (EREsp n. 1.213.143/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 2/12/2021, Dje de 1/2/2022)”

Como se observa do julgado transcrito acima, o entendimento da Ministra Regina Helena Costa, redatora do voto vencedor, é no sentido de que é inaceitável restringir o direito ao crédito de IPI somente às saídas imunes quando, em verdade, as saídas isentas e não tributadas, na prática, são equivalentes às saídas imunes.

Ademais, a Ministra Regina Helena Costa concluiu que o saldo credor de IPI acumulado, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de

embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produtos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, poderá ser compensado com o IPI devido na saída de outros produtos ou, caso não seja possível, ser utilizado em conformidade com a previsão trazida pela Lei nº 9.430/96, como se extrai de trecho do voto:

“ (...) Para sublinhar a dimensão da abrangência do estímulo fiscal em comento, o próprio art. 11 da Lei n. 9.779/1999, a título de reforço, consigna a expressão “inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero”, chamando a atenção o emprego do vocábulo “inclusive”, indicador da existência de outras possibilidades. Acerca da carga semântica do termo “inclusive”, colaciono manifestação da Sra. Ministra Rosa Weber ao proferir o voto condutor do acórdão no julgamento do RE n. 784.439/DF submetido ao rito da repercussão geral (Tema n. 296 – “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva”).

(...)

Isso considerado, mostra-se translúcido o ponto central a ser desvendado neste recurso, exatamente no sentido do enquadramento da saída do produto “não tributado” como uma incontestável barreira à compensação do saldo de IPI, exatamente por se tratar de saída não onerada.

(...)

Encontra, portanto, abrigo legal 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 art. 11 da Lei n. 9.779/1999, consoante reconhecido pelo tribunal de origem e confirmado pela 1ª Turma deste Superior Tribunal de Justiça, ainda que por fundamento diverso, é dizer, creditamento autônomo conferido por lei específica. (...)

A decisão da Ministra Regina Helena Costa, além de consignar a jurisprudência trazida pelo E. STJ em situações semelhantes, também se funda em decisão proferida pelo E. STF, que conforme exposto no tópico anterior já apresentou seu posicionamento da corte máxima sobre este tema:

“O entendimento do STF se firmou no sentido de que o regime jurídico do IPI se completou com o art. 11 da Lei 9.779/1999, de modo que o direito de creditamento das saídas isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero somente mostra-se possível com o advento do referido diploma legal, à luz de desdobramento do entendimento firmado no REREG 475.551, de relatoria do Ministro Cezar Peluso e com acórdão redigido pela Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, Dje 13.11.2009.” (AgR no AgR no RE 379.843/PR, SEGUNDA TURMA, Rel. Ministro EDSON FACHIN, julgado em 07.03.2017, publicado em 27.03.2017)

Ainda que a decisão da Ministra Regina Helena Costa seja recente, a 2ª Turma do E. STJ também já aplicou o entendimento em questão, como se verifica por meio de decisão monocrática proferida pela Ministra Assusete Magalhães (integrante da 2ª Turma), aplicando o entendimento da 1ª Seção, em data posterior ao julgamento do EREsp nº 1.213.143/RS.

Contudo, é importante destacar que a própria Ministra Assusete Magalhães havia votado de forma contrária aos contribuintes no julgamento do EREsp nº 1.213.143/RS, mas consignou,

expressamente, no julgamento do AgInt no REsp nº 1833795/SP que estaria se curvando à jurisprudência pacificada do Tribunal Superior:

“Trata-se de Agravo interno, aviado por CARGILL AGRÍCOLA S/A, em 22/06/2020, contra decisão de minha lavra, publicada em 01/06/2020, que deu parcial provimento ao Recurso Especial, tão somente para afastar a multa processual aplicada pelo Tribunal de origem.

(...)

Por fim, “requer-se que a reconsideração da decisão agravada, ou, caso assim não se entenda, que a presente irresignação seja recebida como Agravo Interno, nos termos do artigo 1.021 do CPC, para que o Recurso Especial seja provido pelo órgão colegiado, reformando-se o acórdão recorrido: (i) a fim de que seja reconhecido o direito da Recorrente ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos e materiais de embalagem empregados no processo industrial de bens não tributados na saída pelo referido imposto, bem como ao direito de utilização destes créditos na forma prevista na Lei 9.779/99, regulamentada pela Instrução Normativa 33/99, no período anterior e posterior a janeiro de 1999, sem os impedimentos anteriormente citados, devidamente acrescido da Taxa SELIC;

(...)

Consoante deixei consignado na ratificação do voto por mim proferido nos EREsp 1.213.143/PR, em cujo julgamento fiquei vencida, cuidava eu que a questão discutida estava pacificada em ambas as Turmas e na Primeira Seção.

No entanto, com o voto divergente da Ministra REGINA HELENA COSTA, no que foi acompanhada pela maioria, a Primeira Seção desta Corte reviu seu posicionamento anterior, para reconhecer a possibilidade de aproveitamento de créditos do IPI pago nas aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos não tributados, a partir do início da vigência da Lei 9.779/99.

Assim, a Primeira Seção do STJ, por maioria, concluiu que encontra abrigo legal 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, desde que no período posterior à vigência do art. 11 da Lei 9.779/99

(...)

Ante o exposto, em juízo de retratação, com fundamento nos arts. 255, § 4º, II e III, do Regimento Interno do STJ, dou parcial provimento ao Recurso Especial em maior extensão, para, além de afastar a multa processual aplicada pelo Tribunal de origem, assegurar o aproveitamento de créditos do IPI pago nas aquisições de materiais de embalagem para serem utilizados na industrialização de produtos não tributados, a partir do início da vigência da Lei 9.779/99.” (STJ – AgInt no Recurso Especial nº 1833795 – SP, Decisão Monocrática – Relatora Ministra Assusete Magalhães, Julgado em 10/12/2021).

No mesmo sentido, o Em. Ministro Sérgio Kukina (integrante da 1ª Turma do E. STJ), assim também já decidiu, de forma monocrática, na decisão proferida em 13 de outubro de 2022. Confira-se:

“AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1738145 – RJ (2020/0193982-7)

DECISÃO

Trata-se de agravo interno manejado pela Companhia Vale Do Rio Doce – CVRD desafiando decisão que negou provimento ao agravo com base na seguinte fundamentação: o Tribunal de origem decidiu a controvérsia à luz de fundamentos eminentemente constitucionais, matéria insuscetível de ser examinada em sede de recurso especial.

Transcorreu in albis o prazo para impugnação (fl. 1.981).

É O RELATÓRIO.

Melhor compulsando os autos, exercendo o juízo de retratação facultado pelos arts. 1.021, § 2º, do CPC e 259, § 3º, do RISTJ, reconsidero a decisão agravada de fls. 1.881/1.883, tornando-a sem efeito, passando novamente à análise do recurso:

(...)

Nas razões do recurso especial, a parte agravante aponta violação aos arts. 11 da Lei nº 9.779/99 e 73 e 74 da Lei nº 9.430/96. Sustenta, em resumo: (I) “que se deve buscar no presente caso é o verdadeiro espírito da Lei nº 9.779/99, cujo objetivo é, visivelmente, assegurar a aplicação do princípio da não cumulatividade a todas as operações de saídas não sujeitas ao IPI.

É nesse ponto que ocorre a violação à citada norma, ou seja, o Tribunal de Segunda Instância não absorveu o intuito do legislador ordinário ao criar o art. 11 da Lei nº 9.779/99 (evitar o acúmulo de créditos), resultando na sua equivocada interpretação” (fl. 1.672) e (II) “para fins de apuração e utilização de crédito com o objetivo de se evitar o efeito cumulativo do imposto, alíquota zero, isenção, imunidade e não-tributação têm o mesmo tratamento” (fl. 1.673).

Defende o direito ao creditamento do IPI na hipótese dos autos. Recurso extraordinário interposto (fls. 1.725/1.748).

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

A insurgência merece acolhimento.

Sobre a controvérsia dos autos, a Primeira Seção, ao julgar o EREsp 1.213.143/RS, decidiu que encontra “abrigo legal 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 art. 11 da Lei n. 9.779/1999”.

(...)

Reitere-se que os produtos outros, nesse contexto, podem ser isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

(...)

Deste modo, como o dispositivo faz referência apenas à isenção e à alíquota zero, não é possível ampliar a hipótese de aproveitamento de créditos de IPI também para saídas não tributadas, como é o caso da Autora” (fl. 1.601).

Por estar em desconformidade com o entendimento jurisprudencial acima demonstrado, merece reparos o acórdão recorrido.

ANTE O EXPOSTO (i) reconsidero a decisão agravada de fls. 1.881/1.883 e (ii) dou provimento ao recurso especial para reconhecer o direito da parte contribuinte de aproveitar o saldo de IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, nas saídas de produtos não tributados, nos termos da fundamentação.

Publique-se.

Brasília, 10 de outubro de 2022.

Sérgio Kukina

Relator”

(AgInt no AREsp n. 1.738.145, Ministro Sérgio Kukina, Dje de13/10/2022.)

O entendimento exposto pelo Ministro Sérgio Kukina não é isolado, uma vez que já decidiu da mesma forma, aplicando a jurisprudência do E. STJ, em dois outros casos análogos, como se verifica pelos julgamentos do AREsp n° 1.492.780/SP²⁹ e do Resp n° 1.937.056/SP³⁰.

Assim, verifica-se que a jurisprudência do STJ já uniformizou o entendimento sobre o assunto, de modo que consignou o direito do contribuinte 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.

5.3. Tribunais Regionais Federais

5.3.1. Do órgão

O art. 106, inciso I, da Constituição Federal de 1988³¹ dispõe que os Tribunais Regionais Federais (TRFs) são órgãos da Justiça Federal. Nesse contexto, a composição dos Tribunais Regionais Federais está discriminada no art. 107, *caput*, e incisos I e II, da CF³². Assim, os

²⁹ “ (...) Sobre a controvérsia dos autos, a Primeira Seção, ao julgar o EREsp 1.213.143/RS, decidiu que encontra "abrigo legal 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 art. 11 da Lei n. 9.779/1999" (...)

Na espécie, o acórdão recorrido consignou que não prospera o "o fato de ser o arroz industrializado não descaracteriza a sua classificação de produto "não tributado", e não procede, portanto, a ampliação do benefício pretendida, no caso de produto não tributado" (fl. 254).

Por estar em desconformidade com o entendimento jurisprudencial acima demonstrado, merece reparos o acórdão recorrido.

ANTE O EXPOSTO, dou provimento ao recurso especial para reconhecer o direito da parte contribuinte de aproveitar o saldo de IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, nas saídas de produtos não tributados, nos termos da fundamentação. (...)” (AgInt no AREsp n. 1.492.780, Ministro Sérgio Kukina, Dje de 22/06/2022)

³⁰ “ (...) Sobre a controvérsia dos autos, a Primeira Seção, ao julgar o EREsp 1.213.143/RS, decidiu que encontra "abrigo legal 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 art. 11 da Lei n. 9.779/1999".(...)

Na espécie, o acórdão recorrido consignou que não prospera o "pedido de ressarcimento/compensação de crédito de IPI oriundo das aquisições de insumos e matérias-primas não tributados, isentos ou imunes, ou mesmo sujeitos à alíquota zero, à luz da legislação de regência e jurisprudência colacionada" (fl. 242).

Por estar em desconformidade com o entendimento jurisprudencial acima demonstrado, merece reparos o acórdão recorrido.

ANTE O EXPOSTO, dou provimento ao recurso especial para reconhecer o direito da parte contribuinte de aproveitar o saldo de IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, nas saídas de produtos não tributados, nos termos da fundamentação, a partir do quinquênio que antecedeu a propositura do mandamus (...)” (AgInt no AREsp n. 1.492.780, Ministro Sérgio Kukina, Dje de 17/02/2022)

³¹ “Art. 106. São órgãos da Justiça Federal:

I - os Tribunais Regionais Federais;”

³² “Art. 107. Os Tribunais Regionais Federais compõem-se de, no mínimo, sete juízes, recrutados, quando possível, na respectiva região e nomeados pelo Presidente da República dentre brasileiros com mais de trinta e menos de setenta anos de idade, sendo:

Tribunais Regionais Federais são compostos de, no mínimo, sete juízes, recrutados, quando possível, na respectiva região, os quais são nomeados pelo Presidente da República dentre brasileiros com mais de trinta e menos de setenta anos de idade. Na composição dos Tribunais Regionais, um quinto deverá ser escolhido dentre advogados com mais de dez anos de efetiva atividade profissional e membros do Ministério Público Federal com mais de dez anos de carreira, enquanto os demais deverão ser escolhidos mediante promoção de juízes federais com mais de cinco anos de exercício, por antiguidade e merecimento, alternadamente.

No tocante às competências dos TRFs, o art. 108 da Constituição Federal determina que ao Tribunal Regional Federal compete *“processar e julgar, originariamente: a) os juízes federais da área de sua jurisdição, incluídos os da Justiça Militar e da Justiça do Trabalho, nos crimes comuns e de responsabilidade, e os membros do Ministério Público da União, ressalvada a competência da Justiça Eleitoral; b) as revisões criminais e as ações rescisórias de julgados seus ou dos juízes federais da região; c) os mandados de segurança e os habeas data contra ato do próprio Tribunal ou de juiz federal; d) os habeas corpus, quando a autoridade coatora for juiz federal; e) os conflitos de competência entre juízes federais vinculados ao Tribunal; II - julgar, em grau de recurso, as causas decididas pelos juízes federais e pelos juízes estaduais no exercício da competência federal da área de sua jurisdição.”*

Os Tribunais Regionais Federais são divididos em 6 regiões, de modo que cada um deles abrange uma parte do território brasileiro. O Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1) abrange Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Piauí, Rondônia, Roraima e Tocantins.

No entanto, o Tribunal Federal da 2ª Região (TRF2) abrange o Espírito Santo e o Rio de Janeiro. O Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) corresponde ao Mato Grosso do Sul e São Paulo. Por sua vez, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) compreende o

I - um quinto dentre advogados com mais de dez anos de efetiva atividade profissional e membros do Ministério Público Federal com mais de dez anos de carreira;

II - os demais, mediante promoção de juízes federais com mais de cinco anos de exercício, por antiguidade e merecimento, alternadamente.

Parágrafo único. A lei disciplinará a remoção ou a permuta de juízes dos Tribunais Regionais Federais e determinará sua jurisdição e sede.

§ 1º A lei disciplinará a remoção ou a permuta de juízes dos Tribunais Regionais Federais e determinará sua jurisdição e sede.

§ 2º Os Tribunais Regionais Federais instalarão a justiça itinerante, com a realização de audiências e demais funções da atividade jurisdicional, nos limites territoriais da respectiva jurisdição, servindo-se de equipamentos públicos e comunitários.

§ 3º Os Tribunais Regionais Federais poderão funcionar descentralizadamente, constituindo Câmaras regionais, a fim de assegurar o pleno acesso do jurisdicionado à justiça em todas as fases do processo.”

Paraná, o Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Não obstante, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5) abrange Alagoas, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte e Sergipe.

Recentemente, por meio da Lei n. 14226 de 202, houve a criação do Tribunal Regional da 6ª Região (TRF6), responsável pela jurisdição do Estado de Minas Gerais. O surgimento de mais um Tribunal Regional Federal foi justificado pela necessidade de impulsionar os esforços do Poder Judiciário para distribuir justiça rápida e eficiente para a sociedade, tendo em vista a elevada judicialização dos conflitos.

5.3.2. Da análise jurisprudencial dos Tribunais Regionais Federais - TRFs

Após a decisão monocrática proferida nos autos do EREsp nº 1.213.143/RS pela Ministra Regina Helena Costa, observa-se que os Tribunais Regionais Federais têm se curvado ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça.

Nesse sentido, em 23/06/2022, a 7ª Turma do Tribunal Regional da 1ª Região julgou o Recurso de Apelação interposto pela Fazenda Nacional nos autos do Mandado de Segurança nº 0064362-72.2012.4.01.3800, e por unanimidade, negar provimento ao Recurso de Apelação e à Remessa Oficial.

Sendo assim, confira-se o voto da Relatora Desembargadora Federal Gilda Sigmaringa Seixas, “Assim, acompanhando o entendimento da Corte Superior, mantenho a sentença que concedeu a segurança, “para reconhecer o direito das impetrantes de registrar e aproveitar os créditos de IPI, dos últimos de 5 (cinco) anos que antecedem a propositura da presente ação, vinculados à aquisição de insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na industrialização do minério de ferro, mediante a aplicação da SELIC”.

Não obstante, observa-se que a ementa do referido acórdão proferido pela 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, cita o julgado do Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. SENTENÇA SOB CPC/2015. IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL ISENTO, NÃO TRIBUTADO OU COM ALÍQUOTA ZERO. LEI N. 9.779/99.

1. Versa a presente controvérsia acerca da possibilidade de aproveitamento dos créditos de IPI, vinculados à aquisição de insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (tributados) aplicados na industrialização do minério de ferro (não tributado).

2. Em recente julgado, o STJ reconheceu que encontra “abrigo legal 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 art. 11 da Lei n. 9.779/1999”. (EREsp n. 1.213.143/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, relatora p/ o acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 1/2/2022.)

3. A ilustre relatora destacou, inclusive, que “o cotejo entre a saída do produto isento e a do imune mostra-se, neste passo, emblemático. Tanto nos produtos isentos quanto nos imunes (e.g. livros, derivados de petróleo, minerais etc.), o contribuinte encontra-se operacionalmente impossibilitado de compensar o crédito proveniente da entrada de insumos na saída desonerada, atraindo a hipótese do creditamento autônomo. Nesse cenário, ausente qualquer distinção relevante para a sistemática do creditamento autônomo de IPI”.

4. Correta a sentença que concedeu a segurança, “para reconhecer o direito das impetrantes de registrar e aproveitar os créditos de IPI, dos últimos de 5 (cinco) anos que antecedem a propositura da presente ação, vinculados à aquisição de insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na industrialização do minério de ferro, mediante a aplicação da SELIC”.

5. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial não providas.”

(Destques da Autora)

Nesta mesma linha, em 12/12/2022, a Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, proferiu acórdão nos autos do Recurso de Apelação nº 0805356-42.2022.4.05.8100, que deu parcial provimento ao Recurso de Apelação e à Remessa Necessária da Fazenda Nacional, mantendo-se o entendimento da sentença, no sentido de reconhecer o direito do contribuinte de aproveitar o saldo de IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, nas saídas de produtos não tributados. Vejamos a ementa abaixo:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI INCIDENTE EM AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE EMBALAGEM EMPREGADO EM PRODUTO NÃO TRIBUTADO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. ART. 11 DA LEI 9.779/1999. CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITO ESCRITURAL CABÍVEL APENAS QUANDO CONFIGURADA MORA ADMINISTRATIVA NA ANÁLISE DO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDAS.

1. Conforme relatado, trata-se de Remessa Oficial e de Apelação interposta pela FAZENDA NACIONAL em face de r. sentença proferida pela MM. Juiz da 10ª Vara Federal do Ceará, concedendo a segurança para reconhecer o direito da parte impetrante de aproveitar o saldo de IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, nas saídas de produtos não tributados.

2. A r. sentença recorrida invoca o entendimento do Superior Tribunal de Justiça quanto ao aproveitamento de 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 art. 11 da Lei 9.779/1999.

3. A empresa impetrante engarrafa água mineral e alega que a autoridade coatora, por ato infralegal, está impedindo a utilização de créditos decorrentes de IPI, apenas levando em consideração que o produto da impetrante está classificado como Não Tributado - NT (NCM 2201.10.00), situação que difere da que há classificação como "isento" ou "sujeito à alíquota zero", pois, no primeiro caso, afasta o princípio da não-cumulatividade do IPI, e a Receita Federal deixa de permitir a tomada de créditos na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens.

4. De acordo com o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no EREsp 1.213.143-RS, a Lei 9.779/1999, instituiu o aproveitamento de créditos do

IPI como benefício fiscal autônomo, "distanciando-se da polêmica envolvendo a não-cumulatividade" e oportunizando a via dos artigos 73 e 74 da Lei 9.430/1996, que autoriza o emprego do valor lançado na escrita fiscal com a saída de produtos, que, no contexto da decisão em questão, podem ser isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados (relatora Ministra Assusete Magalhães, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 2/12/2021, DJe de 1/2/2022).

5. No mesmo sentido, o recente precedente: (AgInt no REsp n. 1.937.056/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 2/5/2022, DJe de 5/5/2022.)

6. Tratando-se de crédito escritural de IPI, apenas cabe correção monetária quando configurado o escoamento do prazo para análise do pedido administrativo relativo ao aproveitamento dos créditos, nos termos do REsp. 1.767.945/PR (relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, julgado em 12/2/2020), merecendo parcial provimento da remessa oficial e da apelação apenas quanto a este aspecto.

7. Remessa oficial e apelação parcialmente providas".

No entanto, mesmo com o resultado do EREsp nº 1213143/RS, alguns Desembargadores Federais mantiveram o entendimento contrário à decisão monocrática da Ministra Regina Helena Costa.

Nesse cenário, no julgamento do Recurso de Apelação nº 5001212-78.2022.4.03.6143, o qual ocorreu em 15/08/2023, a Sexta Turma do Tribunal Regional da 3ª Região, por unanimidade, negou provimento ao Recurso de Apelação interposto pelo contribuinte, de modo que manteve o entendimento proferido na sentença a fim de consignar que a regra do art. 11 da Lei nº 9.779/99 não permite interpretação extensiva.

Assim, o Relator Desembargador Federal Johanson de Salvo, em seu voto, mencionou o resultado do julgamento nos autos do EREsp nº 1213143/RS. Contudo, fez a seguinte ressalva *“Sucedee que a votação foi por maioria e apertada, ausentes justificadamente os Ministros Og Fernandes e Francisco Falcão, da Segunda Turma da Corte, que tradicionalmente restringiu o benefício às saídas isentas ou sujeitas à alíquota zero (AgInt nos EDcl no REsp n. 1.869.717/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1/3/2021, DJe de 4/3/2021). Além disso, o r. precedente não é vinculante, sendo possível dele discordar.* Nesse sentido, importa transcrever a ementa do julgamento supracitado:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. IPI. PRETENSÃO AO CREDITAMENTO NA SAÍDA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NÃO TRIBUTADOS. ART. 11 DA LEI Nº 9.779/99. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. SENTENÇA MANTIDA. APELAÇÃO DESPROVIDA.

1. A Carta Magna, tratando da não-cumulatividade no âmbito do IPI (art. 153, § 3º, II) estipulou que haveria compensação do que fosse "devido em cada operação" com o montante "cobrado nas operações anteriores". É dizer: a não-cumulatividade envolve "imposto-contra-imposto". Sendo assim, firmou-se no âmbito do Supremo Tribunal Federal o entendimento segundo o qual a substância jurídica do princípio da não-cumulatividade não se aperfeiçoa quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa, sendo certo que apenas a partir do advento da Lei nº 9.779/99 o regime jurídico do IPI se completou, permitindo-se a partir de então o

creditamento tão-somente nas saídas isentas e submetidas à alíquota zero, vedada a interpretação extensiva.

2. Não há direito ao creditamento de IPI nas saídas de produtos industrializados não tributados. Precedentes desta Corte e do STJ.

3. É certo que ao julgar o EREsp nº 1.213.143/RS, na sessão de 02/12/2021, a 1ª Seção do STJ, por maioria, decidiu que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 confere crédito de IPI quando se revelar inviável a compensação na saída de produtos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Na ocasião, a Corte destacou que as três situações – isento, sujeito à alíquota zero e não tributado – são equivalentes e que não faz sentido, por ato infralegal, restringir o benefício fiscal. Sucede que a votação foi por maioria e apertada, ausentes justificadamente os Ministros Og Fernandes e Francisco Falcão, da Segunda Turma da Corte, que tradicionalmente restringiu o benefício às saídas isentas ou sujeitas à alíquota zero (AgInt nos EDcl no REsp n. 1.869.717/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1/3/2021, DJe de 4/3/2021). Além disso, o r. precedente não é vinculante, sendo possível dele discordar.

4. Portanto, fica mantido o entendimento firmado na sentença no sentido de que a regra do art. 11 da Lei nº 9.779/99 não permite interpretação extensiva (art. 111 do CTN).

5. Apelação desprovida.”

(Destques da Autora)

Dessa maneira, percebe-se que os Tribunais Regionais Federais ainda possuem entendimentos divergentes a respeito do tema. Isso porque, ainda que a decisão monocrática proferida pela Ministra Regina Helena Costa seja utilizada como norteadora do entendimento dos TRFs, em razão do cunho não vinculante da referida decisão, há Desembargadores Federais que discordam do entendimento da Ministra do STJ, e assim, optam por decidir de maneira diversa.

6. CONCLUSÃO

Ao fim desse estudo, pode-se concluir que o IPI possui como principais características a extrafiscalidade, a seletividade e a não-cumulatividade. Nesse sentido, foi possível observar a importância desse imposto federal para regular os comportamentos políticos, econômicos e sociais da sociedade.

Indiscutivelmente, a possibilidade de o contribuinte utilizar os créditos de IPI resultantes da entrada de insumo tributado na saída de produto não tributado gera muita discussão, tendo em vista a constante mudança jurisprudencial e a ampla margem interpretativa da legislação vigente.

Ademais, verificou-se também que o surgimento da possibilidade de o contribuinte utilizar os créditos do IPI, surgiu com a necessidade de desonerar a cadeia produtiva. Ocorre que, o direito aos créditos de IPI é objeto de controvérsias. Isso porque, conforme amplamente demonstrado no presente trabalho, se o objetivo do legislador foi desonerar a cadeia produtiva,

não são expostas as razões pelas quais seria aceitável se indeferir o crédito quando se tratar de insumo tributado na saída de produto não tributado. O questionamento é válido, pois uma vez que se indefere o crédito do contribuinte, o valor se torna custo para o fabricante, de maneira que o custo é incluído no preço do produto final e, como resultado, o consumidor adquire o produto final com tributação de uma parte do produto.

Por sua vez, demonstrou-se que o entendimento de uma parte da jurisprudência é no sentido de não são devidos os créditos de IPI resultantes da entrada de insumo tributado na saída de produto não tributada. Segundo esse entendimento, na hipótese em que há alguma das hipóteses de exoneração da tributação, a substância jurídica da não cumulatividade não será aperfeiçoada, tendo em vista que não há produto onerado na saída, de forma que o ciclo não se completa.

Ademais, com o advento da Lei nº 9.779/99, essa discussão ganhou novos contornos, uma vez que o art. 11 da lei supracitada esclareceu que o contribuinte possui direito a usufruir do crédito de IPI decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero. Contudo, o mencionado dispositivo não esclareceu essa controvérsia quanto aos produtos não tributados (NT).

Sendo assim, ocorreu o surgimento de um conflito de interpretações, uma vez tanto pode-se interpretar que o legislador mencionou apenas produto isento ou tributado à alíquota zero, pois possuía a finalidade apenas exemplificativa, bem como que o legislador optou propositalmente por não incluir produtos não tributados na redação do artigo.

A jurisprudência está em constante mudança e já apresentou conclusões divergentes a respeito dessa problemática. No entanto, com a decisão monocrática, proferida pela Ministra Regina Helena Costa em 2021, nos autos do EREsp nº 1.213.143/RS que concluiu pela possibilidade de manutenção do crédito de IPI não somente para as saídas imunes, como também para as saídas isentas e não tributadas, no período posterior à vigência do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, a jurisprudência passou a apresentar maior uniformização.

Sendo assim, ainda que a decisão da Ministra Regina Helena Costa não possua caráter vinculante, observou-se que os demais ministros do Superior Tribunal de Justiça, bem como a maioria dos Desembargadores Federais dos Tribunais Regionais Federais se curvaram ao entendimento exposto nos EREsp nº 1.213.143/RS e aplicá-lo. Importante destacar que ainda tem sido aplicado o entendimento divergente ao da Ministra, porém verificou-se que o entendimento divergente é minoritário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 09/09/2023.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 10/09/2023.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 10/09/2023.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 10/09/2023.

BRASIL. [Emenda (1965)]. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 10/09/2023.

_____. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=5172&ano=1966&ato=d1dcXRE1UMZRVTadb>. Acesso em: 11/09/2023.

_____. **Decreto-Lei nº 34 de 18 de novembro de 1966**. Dispõe sobre nova denominação do Imposto de Consumo, altera a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, extingue diversas taxas, e dá outras providências, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del0034.htm. Acesso em: 11/09/2023.

_____. **Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502compilado.htm#:~:text=LEI%20No%204.502%2C%20DE%2030%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201964.&text=Disp%C3%B5e%20S%C3%B4bre%20o%20Imp%C3%B4sto%20de,a%20Diretoria%20de%20Rendas%20Internas.&text=Art%20.,industrializados%20compreendidos%20na%20Tabela%20anexa. Acesso em: 11/09/2023.

_____. **Decreto nº 7.212 de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI,

[2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 12/09/2023.

_____. **Decreto nº 11.158 de 29 de julho de 2022**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2019-2022/2022/Decreto/D11158.htm#art6. Acesso em: 13/09/2023.

_____. **Lei nº 9.779 de 19 de janeiro de 1999**. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19779.htm. Acesso em: 11/09/2023.

_____. **Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5 de 17 de abril de 2006**. Dispõe sobre a aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, combinado com o art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, [2023]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5594>. Acesso em: 13/09/2023.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo, 2009.

FRASCINO, Gláucia Maria L.; GUIMARÃES, Ariane C. Direito Tributário nos Tribunais Superiores: estudos em homenagem à Ministra Regina Helena Costa. São Paulo, 2021.

ELALI, André de Souza Dantas. IPI aspectos práticos e teóricos. São Paulo, 2004.

BARRETO, Aires F. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo, 1998.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, MENDES, Gilmar Ferreira, SARLET, Ingo Wolfgang, STRECK, Lenio Luiz, LEONCY, Léo Ferreira. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário – linguagem e método. São Paulo, 2021.

MINATEL, José Antonio. IPI Destacado na Compra de Insumos Utilizados na Industrialização de Produtos Imunes: Direito ao Crédito. Revista Dialética de Direito Tributário nº 138, São Paulo, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do Tributo no Sistema Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direito Tributário e Reforma do Sistema. Pesquisas Tributárias. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais & Centro de Extensão Universitária, 2004.

ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, 2023.

ROCHA, João Luiz Coelho da. Operações Imunes, ou sob Alíquota Zero e os Créditos de IPI. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. IPI. Alíquota Zero e Manutenção dos Créditos Relativos a Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Materiais de Embalagem. Direito Tributário Atual. São Paulo, 1989

BRASIL. STJ. AREsp nº 2161831. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Julgamento em: 24/10/2022. DJe 27/10/2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?livre=ARESP+N+2161831&b=DTXT&p=true&tp=T>. Acesso em: 23/09/2023.

BRASIL. STJ. AREsp nº 2074854. Relator: Ministro Manoel Erhardt. Julgamento em: 29/09/2022. DJe 30/06/2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisooes/?num_registro=202200474611&dt_publicacao=30/06/2022. Acesso em: 23/09/2023.

BRASIL. STF. RE nº 212.484/RS. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em: 08/03/1998. DJe 27/11/1998. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_212484_RS-_05.03.1998.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEA067SMCVA&Expires=1700069838&Signature=C%2FgWv9%2BnLrbKxflkbt1ziQ6ME6A%3D. Acesso em: 25/09/2023.

BRASIL. STF. RE nº 357.277/RS. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em: 18/02/2002. DJe 03/05/2003. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2056193>. Acesso em: 24/09/2023.

BRASIL. STF. RE nº 353.657/PR. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento em: 26/08/2006. DJe 04/09/2006. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2048749>. Acesso em: 24/09/2023.

BRASIL. STF. RE nº 370.682/SC. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em: 25/06/2007. DJe 19/12/2007. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2082739>. Acesso em: 24/09/2023.

BRASIL. STJ. REsp nº 1.404.466/AL. Relator: Ministro Humberto Martins. Julgamento em: 18/06/2015. DJe 26/06/2015. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201303122870&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 30/09/2023.

BRASIL. STJ. EREsp nº 1213143 / RS. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Julgamento em: 02/12/2021. DJe 01/02/2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=141891097&num_registro=201001778782&data=20220201&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 30/09/2023.

BRASIL. STJ. AgInt no REsp nº 1833795/SP. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Julgamento em: 10/12/2021. DJe 01/02/2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201902512231&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 02/10/2023.

BRASIL. STJ. AgInt no AREsp nº 1.738.145. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Julgamento em: 10/10/2022. DJe 13/10/2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/?&sequencial=166749434&num_registro=202001939827&data=20221013&data_pesquisa=20221013&formato=PDF&componente=MON. Acesso em: 02/10/2023.

BRASIL. STJ. AREsp nº 1.492.780/SP. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Julgamento em: 20/06/2022. DJe 22/06/2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201901177829&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 02/10/2023.

BRASIL. STJ. Resp nº 1.937.056/SP. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Julgamento em: 15/02/2022. DJe 16/02/2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201702118680&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 04/10/2023.

BRASIL. TRF1. AMS nº 0064362-72.2012.4.01.3800. Relator: Desembargador Federal Gilda Maria Carneiro Sigmaringa Seixas. Julgamento: 23/06/2022, 7ª Turma. DJe: 23/06/2022 Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-1/1664378304>. Acesso em: 04/10/2023.

BRASIL. TRF5. APL nº 08053564220224058100. Relator: Desembargador Federal Francisco Alves Dos Santos Júnior. Julgamento: 27/02/2023, 5ª Turma. DJe: 28/02/2023. Disponível em: <https://www.trf5.jus.br/index.php/consulta-processual-fisico-e-eletronico>. Acesso em: 04/10/2023.

BRASIL. TRF3. APL nº 5001212-78.2022.4.03.6143. Relator: Desembargador Federal Luis Antonio Johonsom Di Salvo. Julgamento: 15/08/2023, 6ª Turma. DJe: 18/08/2023. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>. Acesso em: 04/10/2023.

