

Revista
TRIBUTÁRIA
e de finanças
públicas

Ano 16 • n 82 • set-out/2008

Coordenador-geral

EDVALDO PEREIRA DE BRITO

Coordenador de Jurisprudência

MARCELO CAMPOS

Conselho Editorial Nacional

Agostinho Toffoli Tavoraro, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Antonio Cláudio Mariz de Oliveira, Arnaldo Wald, Aires Fernandino Barreto, Carlos Mário da Silva Velloso, Cláudio Santos, Eduardo Arruda Alvim, Eduardo Jardim, Edvaldo Pereira de Brito, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Gilmar F. Mendes, Gustavo Miguez de Mello, Hamilton Dias de Souza, Ivan Tauil Rodrigues, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Moreira Alves, Joaquim Portes de Cerqueira Cesar, José Eduardo Soares de Mello, Leo Krakowiack, Leon Fredja Szklarowsky, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Marcelo Campos, Marcelo Magalhães Peixoto, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Misabel Dersi, Nelson Jobim, Paulo de Barros Carvalho, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, Plínio José Marafon, Roberto Rosas, Rogério Vidal Gandra Martins, Sydney Sanches, Tércio Sampaio Ferraz, Wagner Balera, William Roberto Grapella e Zelmo Denari

Conselho Editorial Internacional

Alberto Tarsitano (Argentina), Alberto Xavier (Portugal), Alfredo Benítez Rivas (Bolívia), André Valle Bilinghurst (Peru), Augusto Fantozzi (Itália), Diogo Leite de Campos (Portugal), Eusébio Gonzalez (Espanha), Israel Hernandez Morales (Costa Rica), José Luiz Shaw (Uruguai), José Maria Meléndez Garcia (Guatemala), Klaus Vogel (Alemanha), Luiz Miguel Gomes Sjöberg (Colômbia), Manoel Pires (Portugal), Pablo Egas Reyes (Equador), Piero Adonnino (Itália), Rubén Candela Ramos (Espanha), Victor Uckmar (Itália)



**Academia Brasileira
de Direito Tributário**

www.abdt.org.br

Rua Major Quedinho, 111, 1.º andar – Cj 105
Fone 11 3255-6008 – abdt@abdt.net
CEP 01050-904 – São Paulo, SP, Brasil

ISSN 1518-2711

Revista
TRIBUTÁRIA
e de finanças
públicas

Ano 16 • n 82 • set-out/2008

Coordenador-geral

EDVALDO PEREIRA DE BRITO

Coordenador de Jurisprudência

MARCELO CAMPOS

Publicação oficial da

Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT

Repertório autorizado de Jurisprudência pelo Supremo Tribunal Federal, sob o n 33/01, de 13.11.2001, e pelo Superior Tribunal de Justiça, Portaria 6, de 11.06.2001 (DJU 19.06.2001), pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Portaria COJUD 2, de 21.03.2003 (DJU 25.03.2003), Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Portaria 311, de 15.12.1998, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Portaria 1, de 24.02.2003 (DJU 20.03.2003), e pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Despacho de 07.08.2003 (DJU 15.08.2003).



EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

Temporária concedido automaticamente, i.e., sem necessidade de solicitação pelo sujeito passivo ou de despacho da autoridade fiscal.

A base legal está consolidada no art. 26 da Lei 9.611/98, que consigna a livre entrada e saída, no País, de unidade de carga, seus acessórios e equipamentos, de qualquer nacionalidade, bem como a sua no transporte.

11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília-DF: Senado, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CAMPOS, A. *Regulamento aduaneiro: teoria e prática*. Niterói: Muiraquitã, 1996.
- CARLUCI, J. L. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 1996.
- LOPES FILHO, O. A. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- MEIRA, Liliane Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. Síntese (Coleção Estudos Tributários). São Paulo: IOB, 2002.

11

IPI e princípio da não-cumulatividade: a questão do creditamento relativo a entrada de insumos sujeitos à isenção, alíquota zero ou não-tributação com saída do produto industrializado tributado pelo IPI e a posição do Judiciário brasileiro

JOUBERT RODRIGUES DE REZENDE

Mestre em Direito Econômico. Pós-graduado *lato sensu* em Direito Público. Pós-graduando *lato sensu* em Direito Tributário. Ex-professor no curso de graduação em Direito pela Universidade Castelo Branco, Universidade Iguaçu e Faculdade de Castelo. Professor convidado nos cursos de Pós-graduação *lato sensu* pela Universidade Salgado de Oliveira e Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim. Advogado.

RESUMO: O presente estudo procura enfrentar o tema do creditamento em caso de aquisição de insumos isentos, não-tributados ou tributados com alíquota zero, e posterior venda de produto tributado pelo IPI, de sorte discorrer rapidamente pela matéria na esfera doutrinária para, em momento seguinte, apresentar pesquisa realizada sobre a posição dos tribunais brasileiros acerca da questão dando realce, como não poderia deixar de ser, ao STF, afinal, há necessidade de se enfrentar o princípio da não-cumulatividade no IPI, o qual tem sede constitucional (CF/88, art. 153, IV e § 3.º, II).

PALAVRAS-CHAVE: IPI – Princípio da não-cumulatividade – Insumos – Matéria-prima – Isenção – Alíquota zero – Não-tributação – Crédito

ABSTRACT: The present study tries to face the subject of the credit creation in case of acquisition of exempt inputs, not taxed or taxed with zero aliquot, and subsequent sale of taxed product by the IPI, of luck to discourse quickly for the substance in the doctrinal sphere for, at next moment, to present inquiry carried out on the position pain Brazilian courts about the question enhancing, as it might not stop being, to the STF, after all, has necessity of facing the beginning of the non-fill tiveness in the IPI, which has constitutional in the headquarters (CF/88, art. 153, IV, § 3.º, II).

KEYWORDS: IPI – Beginning of the non-fill tiveness – Inputs – Raw material – Exempt – Aliquot zero – Non-taxed – Credit

SUMÁRIO: Introdução – 1. Da questão no âmbito da doutrina brasileira: 1.1 Primeiro argumento: valor agregado; 1.2 Segundo argumento: definição e efeitos da isenção, alíquota zero e não-tributação; 1.3 Terceiro argumento: previsão constitucional; 1.4 Cálculo do IPI – 2. Da questão no âmbito do poder judiciário brasileiro: 2.1 Do julgamento do RE 370.682/SC e RE 353.657/PR: 2.1.1 Da ementa do RE 370.682/SC; 2.1.2 Da ementa do RE 353.657/PR; 2.1.3 Da fundamentação pelo voto dos Ministros; 2.2 Da atual composição do STF e a propensão dos ministros; 2.3 Da posição dos tribunais brasileiros: 2.3.1 Supremo Tribunal Federal (STF); 2.3.2 Superior Tribunal de Justiça (STJ); 2.3.3 Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF 1); 2.3.4 Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF 2); 2.3.5 Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF 3); 2.3.6 Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF 4); 2.3.7 Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF 5) – 3. Conclusão – 4. Referências bibliográficas.

“ ao único Deus, seja honra e glória para todo o sempre”
(1 TIMÓTEO 1,17).

INTRODUÇÃO

O presente estudo procura enfrentar o tema do creditamento em caso de aquisição de insumos isentos, não-tributados ou tributados com alíquota zero, e posterior venda de produto tributado pelo IPI, de sorte discorrer rapidamente pela matéria na esfera doutrinária¹ para, em momento seguinte, apresentar pesquisa realizada sobre a posição dos tribunais brasileiros acerca da questão dando realce, como não poderia deixar de ser, ao STF, afinal, há necessidade de se enfrentar o princípio da não-cumulatividade no IPI, o qual tem sede constitucional (CF/88, art. 153, IV e § 3º, II).

A toda evidência, o assunto apresenta vivo debate na esfera doutrinária e jurisprudencial² brasileira e está regulamentado em diversos dispositivos

- 1 Com efeito, uma análise doutrinária mais profunda mereceria um artigo só para ela, quiçá até obra de maior fôlego.
- 2 O Poder Judiciário brasileiro já se ocupou da questão em tela diversas vezes e em mais de uma instância, conforme demonstra o levantamento jurisprudencial abaixo. Com efeito, após as últimas manifestações do STF sobre o caso, está fortalecido o argumento pela impossibilidade de creditamento de IPI oriundo de insumos sujeitos à alíquota zero ou não-tributados na operação posterior de saída tributada pelo IPI, de sorte não haver violação ao texto constitucional (CF/88, art. 153, § 3º, II), pois a cumulação no pagamento do IPI só se configura quando o estabelecimento é onerado duas vezes em sua atividade: na entrada dos insumos utilizados no processo de industrialização e na saída do produto final. A fim de não onerar (demasiadamente) a empresa, o

legais, a saber: CF/88,³ art. 153, IV e § 3º, II; CTN, art. 49, parágrafo único; Lei 9.779/99, art. 11; e, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RPI – Dec. 45.44/2002), art. 163 e art. 164.

A tese da possibilidade de creditamento em caso de aquisição de insumos isentos, não-tributados ou tributados com alíquota zero, e posterior venda de produto tributado pelo IPI, encontrava respaldo no STF pelo “entendimento de que a não-cumulatividade constituiria mecanismo que visa garantir a tributação pelo valor agregado”, de sorte que se “vinha reconhecendo o direito ao creditamento de IPI nos casos de entrada isenta, sujeita à alíquota zero e não-tribu-

princípio constitucional da não-cumulatividade impõe que o estabelecimento deduza, do montante do IPI a ser pago na saída do produto final, o valor recolhido sob o mesmo título na entrada dos insumos. Neste sentido, foi o voto do Min. Gilmar Mendes no AgRg no RE 566.904/SC, a saber: “No julgamento do RE 370.682, Pleno, rel. Ilmar Galvão, e do RE 353.657, Pleno, rel. Marco Aurélio, sessão de 15.02.2007, esta Corte firmou entendimento no sentido de não se reconhecer direito ao crédito de IPI nos casos de insumos adquiridos sob o regime de isenção, sujeitos à alíquota zero ou não-tributados”. STF 2ª T. Agravo regimental em recurso extraordinário. Insumos. IPI. Alíquota zero, isenção ou não-tributação. Crédito na operação posterior. Impossibilidade. Ausência de violação ao art. 153, § 3º, II, da CF/88. Precedentes. Limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Inaplicabilidade. Agravo regimental a que se nega provimento. AgRg no RE 566.904/SC. Delcris Papelão e embalagens Ltda e União rel. Min. Gilmar Mendes, j. 18.03.2008. DJe 18.04.2008, p. 1.603.

- 3 Vale o registro inicial de que o texto constitucional prevê o IPI como imposto sujeito ao princípio da não-cumulatividade, de sorte determinar a compensação do “que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. De se verificar que, em momento algum, a CF/88 estabelece exceção à não-cumulatividade do IPI como o fez com o ICMS (CF/88, art. 155, § 2º, II, a). Porém, como bem leciona Ricardo Lobo Torres, *Curso de direito financeiro e tributário* 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 377: “o STF recusou a aplicação ao IPI das mesmas regras constitucionais do ICMS (RE 212.484, DJ 27.11.1998)”. No mesmo sentido: CASSONE, Vittorio. IPI – Princípio da não cumulatividade: interpretação constitucional e as hipóteses de direito de crédito e manutenção do crédito. *Revista de Estudos Tributários* 9-54/139-167. Porto Alegre, mar-abr 2007. Após arrolar uma série de diferenças entre o princípio num e noutro imposto, inclusive sob a análise das alterações legislativas sofridas pela não-cumulatividade no ICMS e no IPI, o professor paulista sentencia: “Veja-se, ainda, como não é possível levar para o campo do IPI alterações constitucionais que dizem respeito ao ICMS. Trata-se da Emenda Constitucional 42, de 2003, que assegurou a manutenção do crédito do ICMS na ‘não-incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior’. Essa emenda tratou só desse imposto, não sendo extensiva ao IPI, motivo pelo qual não se pode dizer que, em interpretação *contrário sensu*, em face da ausência de igual norma constitucional para o IPI, para este imposto estaria ‘revogada’ a manutenção do crédito prevista na legislação”.

tada" ⁴ Contudo, a matéria voltou à discussão naquela Corte no RE 353.657/PR, de maneira que não se pode mais entender que os precedentes anteriores representam a orientação do STF.

A doutrina nacional também já se manifestou acerca do tema *sub examine* através de posicionamentos divergentes ⁵.

É preciso, por fim, esclarecer que não se pretende esgotar o tema neste trabalho, uma vez que seria necessária uma obra de maior envergadura científica. Contudo, procura-se identificar qual o pensamento do Poder Judiciário brasileiro no momento sobre o caso em tela.

1. DA QUESTÃO NO ÂMBITO DA DOUTRINA BRASILEIRA

A doutrina nacional já se manifestou acerca do tema *sub examine*. De efeito, juristas do mais alto gabarito se posicionaram a favor e contra o creditamento de

4 "Tributário IPI. Não-cumulatividade. Insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não-tributados. Prescrição. Inaplicabilidade do art. 166 do CTN. Prescrição quinquenal. Não se trata de repetição ou compensação de indébito tributário, a atrair a incidência do art. 168 do CTN, mas de ação diversa movida contra a União e sujeita, pois, na ausência de norma específica, à regra geral do Dec. 20.910/32. O STF, forte no entendimento de que a não-cumulatividade constituiria mecanismo que visa a garantir a tributação pelo valor agregado, vinha reconhecendo o direito ao creditamento de IPI nos casos de entrada isenta, sujeita à alíquota zero e não-tributada. Contudo, a matéria voltou à discussão naquela Corte, sendo que, no RE 353.657, cujo julgamento se encontra em andamento, já há seis votos (maioria) proferidos em favor da União, de maneira que não se pode mais entender que os precedentes anteriores representem a orientação da Corte. Não obstante a existência de normas proibitivas de creditamento específicas para o ICMS, entendemos que não se pode considerar a ausência das mesmas relativamente ao IPI como revelação automática do direito à sua escrituração. Implicando, a não-cumulatividade, por força do disposto no art. 153, § 3.º, II, da CF, a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, parece-nos imprescindível a incidência do imposto gerando ônus tributário. Do contrário, não há que se falar em cumulatividade e, portanto, em direito a crédito para evitá-la. Segurança denegada." TRF 4, 2ª T., Ap. em MS 2003.70.00.070772-0/PR. Irmãos Scheleter Ltda e União. Rel. Juiz Federal Leandro Paulsen, j. 13.12.2005. DJU 18.01.2006. Disponível em: <<http://www.trf4.gov.br/trf4/processos/acompanhamento/>>. Acesso em: 02.05.2008.

5 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 377. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 332-333. VIEIRA, José Roberto. Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maior completo ou completa nudez? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 709-740; MELO, José Soares de. IPI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 559-577.

IPI na aquisição de insumos sujeitos à isenção, alíquota zero ou não-tributação. Mesmo entre os que advogam pela possibilidade do crédito não há consenso. Assim, José Eduardo Soares de Melo ⁶ entende ser possível o creditamento no caso de isenção, alíquota zero ou não-tributação; no entanto, Hugo de Brito Machado somente concebe o crédito na isenção, senão confira a lição do professor piauiense:

"Sustentamos que na hipótese de aquisição de insumos isentos, especialmente quando a isenção consubstancia incentivo ao desenvolvimento econômico regional, o industrial adquirente tem direito ao crédito do IPI respectivo. (...) Na aquisição de insumos não-tributados, ou com alíquota zero, porém, o industrial não tem direito ao crédito. (...) A única forma de preservar o princípio da seletividade, fazendo com que o ônus do IPI sobre cada produto seja o efetivamente resultante da aplicação da alíquota respectiva, é restringir os créditos do imposto às entradas efetivamente oneradas. Assim, as aquisições de insumos não-tributados ou com alíquota zero não devem ensejar os créditos, porque estes viriam amesquinhar o princípio da seletividade. O direito ao crédito quanto se trata de aquisição de produto isento somente se justifica, então, para a preservação da eficácia da norma jurídica que concedeu a isenção." ⁷ (Destacou-se)

Por outro lado, juristas também do mais elevado nível advogam a tese em sentido contrário, ou seja, pela impossibilidade do direito ao crédito. Ao tratar do IPI, Ricardo Lobo Torres cede o seguinte magistério:

"Subordina-se, também, ao princípio da não-cumulatividade, "compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores" (art. 153, § 3.º, II). Atua, portanto, através da compensação financeira do débito gerado na saída com os créditos correspondentes às operações anteriores, que são físicos, reais e condicionados. O crédito é físico porque decorre do imposto incidente na operação anterior sobre a mercadoria efetivamente empregada no processo de industrialização. É real porque apenas o montante cobrado (= incidente) nas operações anteriores dá direito ao abatimento, não nascendo o direito ao crédito nas isenções ou não-incidências. É condicionado à ulterior saída tributada, estornando-se o crédito da entrada se houver desgravação na saída" ⁸ (Destacou-se).

Por tudo, três são os argumentos básicos para defesa ou negação do direito ao crédito no caso em tela, a saber: (a) o IPI como tributo sobre o valor agregado (ou não), (b) diferenciação (ou não) entre isenção, alíquota zero e não-tributação e (c) a previsão constitucional do IPI.

1.1 Primeiro argumento: valor agregado

No julgamento do RE 212.484-2/RS, o voto vencedor do Ministro Nelson Jobim esclareceu o que se entende por valor agregado, a saber:

"(...) o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

6. MELO, José Soares de. Op. cit., p. 559-577.

A regra, para os impostos de valor agregado, é a não-cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior. Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior.

Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual se deu a isenção, importa, meramente em diferimento.

Contudo, no RE 353 657/PR, o voto do Ministro Eros Grau foi bastante claro ao afirmar que o IPI, ao contrário da TVA francesa, não é imposto sobre valor agregado, mas sim imposto sobre a produção industrial, assim, não-cumulativo, de modo a adotar-se o sistema de tributação pelo método do crédito fiscal, de sorte a impedir a sobreposição de incidências. Desta maneira, o método do crédito fiscal consiste em deduzir do imposto a ser pago nas vendas o montante do que foi anteriormente pago nas compras. No caso do contribuinte tributado sob alíquota zero, o "direito de que se cuida é direito do fabricante tributado por alíquota zero, dizendo respeito unicamente à manutenção dos seus créditos, dele porque ele é quem suportou o ônus econômico da imposição". Nesse raciocínio, assevera o Ministro Eros Grau que "o fabricante do produto tributado a alíquota zero poderia reivindicar o seu recebimento, desde que comprovasse que não embutiu o montante do crédito no preço do produto. Caso contrário, estaria a beneficiar-se indevidamente, em típica situação de enriquecimento sem causa". Nesse sentido, já decidiu o TRF da 3ª Região o seguinte:

"() Diferentemente do que ocorreria com um imposto incidente sobre o valor agregado em cada etapa, onde a base de cálculo seria apenas o valor adicionado ao produto, o IPI incide sobre o produto industrializado como um todo, que se constitui na sua base de cálculo deduzindo-se apenas o que fora cobrado a esse título na etapa anterior, e não o valor do próprio insumo. Por essa razão, não se pode aceitar a tese de que o IPI é um imposto sobre o valor agregado. () Imagine-se, por hipótese, um produto cuja alíquota é de 10%. Imagine-se que nele se integraram dois insumos tributados à alíquota de 2%. Os 10% incidirão sobre o valor total do produto, inclusive sobre a parcela correspondente àqueles insumos sujeitos à alíquota de 2%. O contribuinte só terá direito ao crédito de 2% que recolheu por aqueles insumos, muito embora eles acabem por ser tributados à taxa de 10% incidente sobre a totalidade do produto final. Evidentemente, isso não ocorreria se a hipótese fosse, como se pretende, de tributação do valor agregado, em que os 10% só incidiriam sobre a mais valia agregada ao produto em sua derradeira industrialização.

Em contrário, argumenta-se que o crédito relativo aos insumos isentos ou de alíquota nula é indispensável porque, se assim não fora, estaria ocorrendo por via indireta a tributação de produto não tributável. Com a devida vênia, trata-se de sofisma. A isenção dada a um produto não o acompanha em suas modificações: produto industrializado é o resultante da industrialização e por aí já se vê que o produto final não é o mesmo que a soma de seus componentes. E nem mesmo razões de política fiscal militam em prol de tal interpretação, pois ao legislador será sempre lícito estender a isenção a toda a cadeia produtiva, ou a apenas um de seus elos.⁷

Nesse mesmo sentido é o magistério de Vittorio Cassone, a saber:

"E, como se disse, a explicitação da não-cumulatividade foi dada, por autorização constitucional, ao CTN, art. 49, conjugado com o art. 47, II, a, qual seja, 'imposto sobre imposto', envolvendo só entrada/saída; portanto, duas operações, tal como exigido pelo art. 153, § 3º, II, CF/88.

Destarte, não cabe falar em *teoria do valor agregado*, consoante bem resolveu o 3º Simpósio Nacional de Direito Tributário: 'O valor acrescido não é circunstância componente da hipótese de incidência do ICM. O princípio da não-cumulatividade consiste, tão-somente, em abater do imposto devido o montante [exigível] nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido'.⁸

1.2 Segundo argumento: definição e efeitos da isenção, alíquota zero e não-tributação

Resumidamente, tendo como paradigma a obrigação tributária, Ives Gandra da Silva Martins diferencia imunidade, isenção, não-incidência e alíquota zero em magistério deste teor:

"Resumindo o que foi dito sobre as quatro formas até o presente, tem-se que na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força de vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar. Na não-incidência não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força do não-exercício da capacidade – ou na linguagem constitucional – da competência, a que tem direito o Poder Tributante. Na isenção nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário, em face de estímulo legal expresse. Na alíquota zero nascem a obrigação tributária e o crédito tributário, que ficam, todavia, reduzidos à expressão nenhuma.

Como se percebe, todas as quatro formas desonerativas implicam idêntica exclusão de ônus fiscal para o sujeito passivo da relação tributária, mas têm conformação jurídica distinta.⁹

7 TRF 3 Disponível em: <<http://www.trf3.gov.br/>> Acesso em: 02.05.2008. No mesmo sentido: TRF 3. Ap em MS 2005 61 00 022553-7/SP. Metalurgia Nel Ltda e União. Rel. Juiz Federal Miguel Di Piero. 28.02.2008. DJU, Brasília, p. 270, abr. 2008. Disponível em: <<http://www.trf3.gov.br/>> Acesso em: 02.05.2008.

8 CASSONE, Vittorio. Op. cit.

9 MARTINS, Ives Gandra da Silva. IPI: distinção entre imunidade, isenção, não-incidência e alíquota zero. *Direito empresarial*: pareceres. 2. ed. Rio de Janeiro:

Apenas para registro, no tocante à isenção, a opinião de Ives Gandra e Vittorio Cassone,¹⁰ não é compartilhada por Sasha Calmon, quando defende que a isenção “não exclui o crédito, obsta a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação”.¹¹

No voto do Ministro Cezar Peluso, este o argumento vencido no RE 353.657/PR: se a União reconhece o direito ao crédito em relação aos produtos isentos e, por consequência, admite a interpretação dada ao princípio da não-cumulatividade, deveria também reconhecer o direito ao crédito com relação à alíquota zero, pois produzem o mesmo efeito prático, merecendo, pois, tratamento idêntico. O Ministro equipara, ainda, à isenção e à alíquota zero o caso de não-tributação nos casos de produtos não-tributados por não estarem incluídos na lei que fixa o âmbito de incidência, mas estarem incluídos no da competência, e os produtos não-tributados por expressa disposição legal, de sorte que gerariam o creditamento. Contudo, as razões vencedoras no RE 353.657/PR estavam no voto do rel. Min. Marco Aurélio, as quais podem ser sintetizadas nesta passagem:

“De início, surge perplexidade quanto à alíquota a ser observada, porquanto, na não-tributação, ela inexistente, na tributação à alíquota zero, tem-me absoluta neutralidade, não surgindo, nos dois casos, a definição de qualquer valor. Determinado benefício implementado em uma política incentivadora não pode importar num *plus*, tornando aquele que, pelo diploma maior, é desonerado do tributo credor do próprio Estado, invertendo-se a posição, em contrariedade ao sistema adotado. A equação segundo a qual a não-tributação e a alíquota zero viabilizam creditamento pela alíquota da operação final conflita com a letra do inciso II do § 3.º do art. 153 da Constituição Federal, que versa sobre a compensação do ‘montante cobrado nas anteriores’, diga-se, nas operações anteriores. Não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente à operação diversa implica ato de criação normativa para a qual o Judiciário não conta com a indispensável competência.”

Superada a questão quanto à impossibilidade de creditamento nos casos de alíquota zero e não-tributação, cumpre investigar se é permitido o crédito na isenção. Hugo de Brito Machado leciona que a negação ao crédito nesta hipótese compromete a própria preservação da eficácia da norma jurídica que concedeu a isenção.¹²

Forense, 1986, p. 298-317.

10 CASSONE, Vittorio. Op. cit.

11 COELHO, Sasha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 533.

12 MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 332-333. No mesmo sentido: STF, Pleno, Constitucional, Tributário. IPI. Isenção incidente sobre insumos. Direito de crédito. Princípio da não-cumulatividade. Ofensa não caracterizada. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3.º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor

Com o devido respeito às opiniões em contrário, e salvo melhor juízo, o crédito não deve ser reconhecido ao adquirente da matéria-prima nem na isenção, nem na alíquota zero e nem na não-tributação. Nesta porque sequer há tributação. Na alíquota zero, ainda que haja o direito ao crédito ele é zero, porque zero é a alíquota. Na isenção, o destinatário da legislação que concede a isenção é o produtor da matéria-prima e não o adquirente dela, de sorte que não se está negando a hipótese de isenção, apenas reconhecendo-a a quem dela tem direito. Se o produtor da matéria-prima irá aproveitar-se da isenção para tornar seu produto mais competitivo é um problema afeto à sua atuação como empresário.

1.3 Terceiro argumento: previsão constitucional

De efeito, milita em favor da possibilidade de crédito de IPI no caso do tema proposto o fato de que a CF/88 não excepcionou o creditamento do IPI sobre insumos sujeitos à isenção ou não-incidência como o fez com respeito ao ICMS (CF/88, art. 155, § 2.º, II, *a*), de sorte seu silêncio ter sido eloquente¹³ neste particular, ou seja, se não previu exceção é porque ela não há. Em outras palavras, vale o registro: o texto constitucional prevê o IPI como imposto sujeito ao princípio da não-cumulatividade, de sorte determinar a compensação do “que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. De se verificar que, em momento algum, a CF/88 estabelece exceção à não-cumulatividade do IPI como o fez com o ICMS (CF/88, art. 155, § 2.º, II, *a*), a saber: o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (CF/88, art. 155, § 2.º, I), mas “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação” (CF/88, art. 155, § 2.º, II) “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes” (CF/88, art. 155, § 2.º, II, *a*) e “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores” (CF/88, art. 155, § 2.º, II, *b*). Porém, como bem leciona Ricardo Lobo Torres:¹⁴ “o STF recusou a aplicação ao IPI das mesmas regras constitucionais do ICMS (RE 212.484, DJ 27.11.1998)”. No mesmo sentido é o magistério de Vittorio Cassone quando, após arrolar uma série de diferenças entre o princípio da não-cumulatividade num e noutro imposto, inclusive sob a análise das alterações legislativas sofridas pelo princípio no ICMS e no IPI, o professor paulista sentencia:

Veja-se, ainda, como não é possível levar para o campo do IPI alterações constitucionais que dizem respeito ao ICMS. Trata-se da EC 42/2003, que asse-

do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido. RE 212.484/RS. Vonpar Refrescos S.A. e União. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 05.03.1998. DJ 27.11.1998. STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/>>. Acesso em: 07.05.2008.

13 CLÈVE, Clémerson Merlin. *A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 266.

14 TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 377.

guro a manutenção do crédito do ICMS na "não-incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior". Essa emenda tratou só desse imposto, não sendo extensiva ao IPI, motivo pelo qual não se pode dizer que, em interpretação *contrario sensu*, em face da ausência de igual norma constitucional para o IPI, para este imposto estaria "revogada" a manutenção do crédito prevista na legislação.¹⁵

De efeito, realmente houve um silêncio eloquente do constituinte no que cuida de não excepcionar o creditamento do IPI sobre insumos sujeitos à isenção ou não-incidência como o fez com respeito ao ICMS. Assim, a rigor, não há óbice ao creditamento pelo aspecto constitucional, mas sim pela natureza e efeitos da isenção, alíquota zero e não-tributação.

1.4 Cálculo do IPI

No que cuida do cálculo do IPI, Hugo de Brito Machado cede a lição:

"Por força de dispositivo constitucional (CF/88, art. 153, § 3.º, II), o IPI 'será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores'. Nos termos do CTN, 'o imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente a produtos nele entrados' (art. 49). Explicita, outrossim, o Código que 'o saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes' (CTN, art. 49, parágrafo único).

Em uma empresa industrial, por exemplo, isto significa dizer o seguinte: a) faz-se o registro, como crédito, do valor do IPI relativo às entradas de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e outros insumos, que tenham sofrido a incidência do imposto ao saírem do estabelecimento de onde vieram; b) faz-se o registro, como débito, do valor do IPI calculado sobre os produtos que saírem. No fim do mês é feita a apuração. Se o débito é maior, o saldo devedor corresponde ao valor a ser recolhido. Se o crédito é maior, o saldo credor é transferido para o mês seguinte."¹⁶

Na ótica da possibilidade do creditamento de IPI no caso do tema apresentado, o cálculo do imposto sobre produtos industrializados devido dar-se-ia levando em consideração a compensação das alíquotas que seriam praticadas nas hipóteses de aquisição de insumos sujeitos à isenção, à alíquota zero ou à não-tributação. Assim, sob este raciocínio, negar a compensação seria o mesmo que negar a própria isenção, alíquota zero ou não-tributação, e importaria, também, em ofensa ao princípio da não-cumulatividade além de onerar os agentes econômicos da industrialização e comercialização, pois a impossibilidade do crédito destes insumos em impostos sujeitos à não-cumulatividade romperia a cadeia débito-crédito destes impostos, cumulando-se o imposto e impondo ao consumidor final ônus igual ou superior ao que

15 CASSONE, Vittorio. Op. cit.

16 MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 331.

teria, se não houvesse nenhuma desoneração dos insumos. Por estas razões, o contribuinte adquirente destes insumos deverá escriturar o crédito de IPI relativamente às operações desoneradas do tributo utilizando a alíquota prevista para o produto industrializado na Tabela de Incidência constante da legislação do IPI.¹⁷ É de se ressaltar, no entanto, que não há nenhuma previsão legal para esta prática.

Por outro lado, sob a tese da impossibilidade do creditamento em caso de aquisição de produtos isentos, não-tributados ou tributados com alíquota zero, e venda de produto tributado pelo IPI, a toda evidência, o cálculo é outro. Neste aspecto, como o IPI incide em cada operação sobre o valor total do produto industrializado, e não sobre o valor agregado,¹⁸⁻¹⁹ o que se abate no recolhimento do tributo é somente o valor do imposto pago na operação anterior.

Assim, bem sintetizou o Juiz Federal Miguel Di Pierro, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança 2005 61 00.022553-7/SP:

"Desse modo, permite-se apenas a compensação do valor pago de IPI na operação anterior, efetuando-se novo cálculo do tributo agora sobre o 'novo' produto industrializado."²⁰

17. Nesse contexto, para apurar o montante do crédito de IPI bastaria multiplicar o valor das aquisições desoneradas pelo IPI (isentas, sob alíquota zero ou não-tributadas) pela alíquota de incidência na saída do produto industrializado (10%, por exemplo). Destarte, se sobre o produto industrializado incidir alíquota de 10%, e os insumos desonerados do tributo somarem R\$ 100,00 (cem reais), multiplicar-se-ia esse valor (R\$ 100,00) por 10%, de sorte que o crédito de IPI a ser abatido no imposto devido na saída do produto industrializado seria de R\$ 10,00 (dez reais).

18 TRF 3. Decisão disponível em: <<http://www.trf3.gov.br/>> Acesso em: 02/05/2008.

19 CASSONE, Vittorio. Op. cit.

20 "Processual civil e tributário. Agravo retido. Ilegitimidade ativa. Documentação suficiente. Prescrição tributária. IPI. Não-cumulatividade. Insumos sujeitos à alíquota zero, isentos e não-tributados. Produto final tributado. Creditamento. Impossibilidade. 1. Não se conhece do agravo se a parte não requerer expressamente, nas razões ou na resposta da apelação, sua apreciação pelo tribunal, nos exatos termos do art. 523, § 1º do Código de Processo Civil. 2. Inaplicabilidade do art. 166 do CTN, tendo em vista não se tratar de hipótese de restituição ou compensação de tributo pago indevidamente. Preliminar de ilegitimidade ativa rejeitada. 3. Preliminar de ausência de documentação necessária à comprovação do alegado direito líquido e certo afastada. A efetiva existência do direito líquido e certo é matéria atinente ao mérito. 4. No tocante à prescrição, considerando o objetivo de assegurar o reconhecimento do direito a crédito escritural, aplica-se a regra prevista no Decreto 20.910/32, que prevê o prazo quinquenal, contado da data da propositura da ação. 5. O princípio da não-cumulatividade tem como objetivo impedir a incidência sucessiva do tributo nas fases da produção de determinado bem, permitindo que seja descontado o valor pago na etapa anterior. Com isso, não haverá incidência de tributo sobre tributo, que ocorreria 'em cascata' se o valor pago fosse integrado ao produto. 6. O contribuinte não tem direito a se creditar do IPI relativo a

Por último, com relação à correção monetária dos créditos escriturais de IPI, o STJ já decidiu o seguinte:

"Tributário Recurso especial Prova da não-repercussão (art. 166 do CTN). Inaplicabilidade Súmula 282/STF. IPI. Aquisição de insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero Direito ao creditamento Inviabilidade Pronunciamento da Suprema Corte Alíquota aplicável em sede de creditamento. Previsão na TIPI. Correção monetária dos créditos escriturais do IPI decorrentes da aquisição de insumos e matérias-primas isentos Incidência () 5 A jurisprudência do STJ e do STF é no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI, relativos a operações de compra de matérias-primas e insumos empregados na fabricação de produto isento. Todavia, é devida a correção monetária de tais créditos quando o seu aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco ()" (REsp 663.482/RS Gazola S/A Indústria Metalúrgica e Fazenda Nacional Rel. Min. Eliana Calmon, j. 16.10.2007, DJ 07.02.2008)²¹

Pelo exposto, é indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI, relativos a operações de compra de matérias-primas e insumos empregados na fabricação de produto isento, mas é devida a correção monetária de tais créditos quando o seu aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco.

2. DA QUESTÃO NO ÂMBITO DO PODER JUDICIÁRIO BRASILEIRO

Como ressaltado na introdução deste trabalho, a questão debatida não é pacífica nos tribunais pátrios, valendo o registro que o próprio STF, ao enfrentar o tema no RE 353.657/PR, decidiu de maneira que não se pode mais entender os precedentes anteriores²² como representantes da orientação da Corte Suprema.

produtos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero como se tributados fossem. Os produtos intermediários foram dissolvidos no processo de industrialização do produto final, que será adotado como base de cálculo final para a apuração do IPI devido, não havendo que se falar em créditos fictícios nessa técnica de tributação. 7 O critério que considera a alíquota do produto final como parâmetro para apurar o crédito referente ao insumo não encontra respaldo legal e acarreta ofensa aos princípios da isonomia e da essencialidade." TRF 3, 6ª T., Ap em MS 2005.61.00.022553-7 Metalurgia Nel Ltda. e União. Rel. Juiz Federal Miguel Di Pierro, j. 28.02.2008 DJU 14.04.2008. Disponível em: <<http://www.trf3.gov.br/>> Acesso em: 02.05.2008.

21 STJ. Disponível em: <<https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/>> Acesso em: 02.05.2008.

22 "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

De efeito, este tópico cuida do julgamento de dois importantes recursos extraordinários no STF (RE 370.682/SC e RE 353.657-PR) para a matéria, não se esquecendo que o Tribunal que proferiu estas decisões possui nova composição de Ministros, e, por fim, registra uma pesquisa acerca da posição do STJ e Tribunais Regionais Federais sobre o caso *sub examine*.

2.1 Do julgamento do RE 370.682/SC e RE 353.657/PR

2.1.1 Da ementa do RE 370.682/SC²³

"1 Tributário 2. IPI Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não-tributados Inexistência 3. Os princípios da não-cumulatividade e da

operação subsequente, se não admitido o crédito Recurso não conhecido." STF, Pleno, RE 350.446/PR Nutriara Alimentos Ltda e União Rel. Min. Nelson Jobim, j. 18.12.2002 DJ 06.06.2003, p. 32. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/>> Acesso em: 15.05.2008.

23 Este o histórico do julgamento do RE 370.682/SC: "Em Plenário, em 10.04.2003, sob a Presidência do Min. Marco Aurélio, após o voto do Ministro Ilmar Galvão (relator), conhecendo e provendo o recurso extraordinário, pediu vista o Ministro Gilmar Mendes Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Ministros Nelson Jobim e Maurício Corrêa. Falaram, pela requerente, a Dra. Luciana Moreira Gomes, Procuradora da Fazenda Nacional, e, pela requerida, a Dra. Fernanda Hernandez. Em 28.04.2004, sob a Presidência do Ministro Mauricio Corrêa, o Ministro Gilmar Mendes renovou o pedido de vista, justificadamente, nos termos da Resolução do STF 278/2003, art. 1º, § 1º. Em 15.12.2004, após os votos dos Ministros Gilmar Mendes, Eros Grau, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Ellen Gracie, os quais acompanhavam o relator, no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Ministro Cezar Peluso. Não participou da votação o Ministro Carlos Britto por suceder ao Ministro Ilmar Galvão (relator), que já proferira voto Ausente, justificadamente, o Ministro Nelson Jobim (Presidente), cabendo a Presidência à Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente). Em 30.03.2005, sob a Presidência do Ministro Nelson Jobim, o Min. Cezar Peluso renovou o pedido de vista, justificadamente, nos termos da Resolução do STF 278/2003, art. 1º, § 1º. Em 23.03.2006, após os votos dos Ministros Ilmar Galvão (relator), Gilmar Mendes, Eros Grau, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Ellen Gracie, que conheciam e davam provimento ao recurso, e do voto do Ministro Cezar Peluso, que conhecia e negava provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelos Ministros Nelson Jobim (Presidente) e Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Ministro Ricardo Lewandowski Ausente, justificadamente, a Ministra Ellen Gracie, que já proferira voto na assentada anterior. Não participou da votação o Ministro Carlos Britto, por suceder ao Ministro Ilmar Galvão. Em 15.02.2007, sob a Presidência do Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente) o Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso, e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que lhe negavam provimento. Em seguida, suscitada questão de ordem pelo Ministro Ricardo Lewandowski no sentido de dar efeitos prospectivos à decisão, o

seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso Extraordinário provido." (RE 370.682/SC. Indústria de Embalagens Plásticas Guará Ltda e União. rel. Min. Ilmar Galvão, j. 25.06.2007, DJ 29.06.2007)²⁴

2.1.2 Da ementa do RE 353 657/PR²⁵

"IPI Insumo. Alíquota zero. Ausência de direito ao creditamento. Conforme disposto no inciso II do § 3.º do art. 153 da CF/88, observa-se o princípio da

juízo foi suspenso para aguardar a Ministra Ellen Gracie (Presidente) e o Ministro Eros Grau, ausentes, justificadamente. Em 18.04.2007, sob a Presidência da Ministra Ellen Gracie, apresentada a questão de ordem pelo Ministro Ricardo Lewandowski, dela pediu vista o Ministro Marco Aurélio. Em 25.06.2007, o Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que lhe negavam provimento. Na sequência do julgamento, o Tribunal conheceu da questão de ordem suscitada pelo Ministro Ricardo Lewandowski, no sentido de examinar a possibilidade de modular temporalmente a decisão, dando-lhe efeito prospectivo. Decidiu o Tribunal, por maioria, em caráter excepcional, vencido o Ministro Joaquim Barbosa, renovar a oportunidade de sustentação oral, relativamente à questão nova. Falaram, pela recorrida, Dr. Luís Roberto Barroso e, pela recorrente, União, a Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Luciana Moreira Gomes. No mérito, o Tribunal, por maioria, vencido o Ministro Ricardo Lewandowski, rejeitou a questão de ordem. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Lavrou o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, primeiro a votar após o Relator, Ministro Ilmar Galvão."

24 STF Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/>> Acesso em: 13.05.2008

25 Este o histórico do julgamento do RE 353 657/PR: Em Plenário, em 15.09.2004, após os votos dos Ministros Marco Aurélio (relator), Eros Grau, Joaquim Barbosa e Carlos Britto, que conheciam e davam provimento ao recurso para indeferir a segurança, e dos votos dos Ministros Nelson Jobim (Presidente), e Cezar Peluso, que negavam provimento ao recurso e concediam a segurança, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela União, o Dr. Manoel Felipe Rêgo Brandão, Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e, pela recorrida, Madeira Santo Antônio Ltda., o Dr. Paulo de Barros Carvalho. Em 27.10.2004, sob a Presidência do Ministro Nelson Jobim, o Ministro Gilmar Mendes renovou o pedido de vista, justificadamente, nos termos da Resolução 278/2003, art. 1.º, § 1.º. Em 15.12.2004, sob a Presidência da Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente), após seu voto e o do Ministro Gilmar Mendes, os quais conheciam e davam provimento ao recurso extraordinário, pediu vista dos autos o Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, o Ministro Nelson Jobim (Presidente). Em 30.03.2005, sob a Presidência do Ministro Nelson Jobim, o Ministro Cezar Peluso renovou o pedido de vista, justificadamente, nos termos da Resolução do STF 278/2003, art. 1.º, § 1.º. Em 23.03.2006, após os votos dos Ministros Marco Aurélio (relator), Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Gilmar Mendes

não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero IPI. Insumo. Alíquota zero. Creditamento. Inexistência do direito. Eficácia. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica." (RE 353 657/PR. Madeira Santo Antônio Ltda e União. Rel. Min. Marco Aurélio, 25.06.2007, DJ 29.06.2007)²⁶

2.1.3 Da fundamentação pelo voto dos Ministros

Conforme leciona José Eduardo Soares de Melo,²⁷ o STF, firme no entendimento de que como a CF/88 não estabelece nenhuma restrição à fruição do crédito do IPI, como o fez com o ICMS, o contribuinte poderia manter os créditos que ocorressem de aquisições e/ou saídas com isenção ou não-incidência, agasalhou a tese do creditamento no histórico de decisões do Excelso Pretório, merecendo

e Ellen Gracie, que conheciam e davam provimento ao recurso, e dos votos dos Ministros Nelson Jobim (Presidente), Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence, que conheciam e negavam provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Ministro Ricardo Lewandowski. Ausente, justificadamente, a Ministra Ellen Gracie, que já proferira voto na sessão anterior. Em 15.02.2007, o Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso, e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que lhe negavam provimento. Em seguida, sob a Presidência do Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente), suscitada questão de ordem pelo Ministro Ricardo Lewandowski no sentido de dar efeitos prospectivos à decisão, o julgamento foi suspenso para aguardar a Ministra Ellen Gracie (Presidente) e o Ministro Eros Grau, ausentes, justificadamente. Em 18.04.2007, sob a Presidência da Ministra Ellen Gracie, apresentada a questão de ordem pelo Ministro Ricardo Lewandowski, dela pediu vista o Ministro Marco Aurélio. Em 25.06.2007, o Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que lhe negavam provimento. Na sequência do julgamento, o Tribunal conheceu da questão de ordem suscitada pelo Ministro Ricardo Lewandowski, no sentido de examinar a possibilidade de modular temporalmente a decisão, dando-lhe efeito prospectivo. Decidiu o Tribunal, por maioria, em caráter excepcional, vencido o Ministro Joaquim Barbosa, renovar a oportunidade de sustentação oral, relativamente à questão nova. Falaram, pela recorrida, o Professor Luís Roberto Barroso e, pela recorrente, União, a Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Luciana Moreira Gomes. No mérito, o Tribunal, por maioria, vencido o Ministro Ricardo Lewandowski, rejeitou a questão de ordem. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie."

26 STF Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>> Acesso em: 03.05.2008

27 MELO, José Soares de. Op. cit., p. 559-577.

registro o julgamento do RE 212.484-2/RS, quando foi relator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim. Esta a cátedra de José Eduardo Soares de Melo quanto às considerações assentadas no referido acórdão:

a) a negativa do direito a crédito de IPI, em operações isentas, tornaria o imposto cumulativo, inviabilizando essas desonerações tributárias durante o processo produtivo;

b) a restrição constitucional ao crédito operou-se exclusivamente para o ICMS (a partir da EC 23/83), continuando o IPI a receber (na CF/88) o mesmo tratamento jurídico (CF/67, com a EC 1/69) que havia conduzido o STF a aceitar uma jurisprudência tranqüila no sentido do direito ao crédito;

c) o crédito é imprescindível para não transformar a isenção em simples diferimento, projetando no tempo o recolhimento do tributo;

d) a negativa ao crédito corresponderia à anulação do benefício da isenção, não se podendo acolher uma diretriz que importe em reconhecer a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.²⁸

No voto do Ministro Cezar Peluso, este o argumento vencido no RE 353.657/PR: se a União reconhece o direito ao crédito em relação aos produtos isentos e, por consequência, admite a interpretação dada ao princípio da não-cumulatividade, deveria também reconhecer o direito ao crédito com relação à alíquota zero, pois produzem o mesmo efeito prático, merecendo, pois, tratamento idêntico. O Ministro equipara, ainda, à isenção e à alíquota zero o caso de não-tributação nos casos de produtos não-tributados por não estarem incluídos na lei que fixa o âmbito de incidência, mas estarem incluídos no da competência, e os produtos não-tributados por expressa disposição legal, de sorte que gerariam o creditamento.

Não obstante a excelência dos autores das teses expostas acima, as razões vencedoras no RE 353.657/PR estavam no voto do rel. Min. Marco Aurélio, as quais podem ser sintetizadas nesta passagem:

"De início, surge perplexidade quanto à alíquota a ser observada, porquanto, na não-tributação, ela inexistente, na tributação à alíquota zero, tem-me absoluta neutralidade, não surgindo, nos dois casos, a definição de qualquer valor. Determinado benefício implementado em uma política incentivadora não pode importar num *plus*, tornando aquele que, pelo diploma maior, é desonerado do tributo credor do próprio Estado, invertendo-se a posição, em contrariedade ao sistema adotado. A equação segundo a qual a não-tributação e a alíquota zero viabilizam creditamento pela alíquota da operação final conflita com a letra do inciso II do § 3.º do art. 153 da CF/88, que versa sobre a compensação do 'montante cobrado nas anteriores', diga-se, nas operações anteriores. Não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente à operação diversa implica ato de criação normativa para a qual o Judiciário não conta com a indispensável competência."

28 Idem, *ibidem*.

Com o relator votaram os seguintes Ministros: Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Ellen Gracie e Gilmar Mendes.

O Ministro Eros Grau votou no seguinte sentido: o IPI, ao contrário da TVA francesa, não é imposto sobre valor agregado, mas sim imposto sobre a produção industrial, assim, não-cumulativo, de modo a adotar-se o sistema de tributação pelo método do crédito fiscal, de sorte a impedir a sobreposição de incidências. Desta maneira, o método do crédito fiscal consiste em deduzir do imposto a ser pago nas vendas o montante do que foi anteriormente pago nas compras. No caso do contribuinte tributado sob alíquota zero, o "direito de que se cuida é direito do fabricante tributado por alíquota zero, dizendo respeito unicamente à manutenção dos seus créditos, dele porque ele é quem suportou o ônus econômico da imposição". Nesse raciocínio, assevera o Ministro Eros Grau que "o fabricante do produto tributado a alíquota zero poderia reivindicar o seu recebimento, desde que comprovasse que não embutiu o montante do crédito no preço do produto. Caso contrário, estaria a beneficiar-se indevidamente, em típica situação de enriquecimento sem causa". Assim, ao final, conclui o Ministro para não conhecer direito ao crédito em casos de produtos não-tributados, "porque se não eram tributados, não há o que aproveitar", e, quanto ao fabricante de produto tributado à alíquota zero, reconhecer "o direito à manutenção dos seus créditos, exclusivamente em relação ao imposto incidente – e pela alíquota dessa incidência, não qualquer outra – sobre a operação anterior, desde que não se acrescente o valor deste crédito no custo do produto".

O Ministro Joaquim Barbosa manifestou seu voto conforme as razões do relator e frisou que o estabelecido na CF/88, art. 150, § 6.º, constitui óbice à pretensão de reconhecimento de crédito no caso em tela.

Ao tratar do direito ao crédito do IPI nos casos de incidência de alíquota zero na matéria-prima, o Ministro Carlos Britto, expôs que o zero em Direito tem duas funções: a primeira "é desonerar o industrial do adiantamento do tributo que ele pagaria agregadamente ao valor do preço e, assim, encarecendo essa aquisição"; a segunda, vedar o creditamento.

O Ministro Gilmar Mendes esclareceu que "o contribuinte beneficiado pela alíquota zero passou a ter, a partir da Lei 9.779/99, efetivamente, um duplo favorecimento. Além da alíquota zero, passou a ter um efetivo mecanismo de eliminar o custo tributário do IPI incorporado na fase anterior".²⁹ Mais a frente, o Ministro Gilmar Mendes ressalta que a questão invoca também uma análise sob o ângulo do princípio da seletividade, de maneira que "observada a lógica constitucional da seletividade, não há impedimento algum a que determinadas fases da cadeia sejam amplamente beneficiadas e outras amplamente tributadas", pois

29. Vale lembrar, o previsto na Lei 9.779/99, art. 11, que cuida da hipótese do contribuinte adquirente de matéria-prima, sobre a qual incide IPI, sendo certo que o produto final é tributado pela alíquota zero, de modo que a lei permite, no caso de impossibilidade de compensação com o IPI devido na saída de outros produtos, a utilização de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei 9.430/96, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal (do Brasil) – SRF, do Ministério da Fazenda.

o "que a Constituição quer é exatamente permitir esse tratamento diferenciado". Assim, conclui o ministro, o adquirente de insumo sujeito à alíquota zero não pode se creditar do IPI das etapas anteriores, pois esse insumo, na expressão do Ministro, é um "produto tributariamente limpo", donde, em arremate, o contribuinte da fase subsequente à alíquota zero está sendo onerado pelo tributo que incide *originariamente* em seu produto.

Revisando sua posição exposta em oportunidades anteriores, a Ministra Ellen Gracie apontou que há inexistência de identidade entre as situações em que ocorre isenção e alíquota zero e que em prestígio ao princípio da seletividade, o qual deve ser harmônico com o da não-cumulatividade, é inviável o aproveitamento de crédito de IPI oriundo de matéria-prima sujeita à alíquota zero. No que tange aos insumos não-tributados, segundo a Ministra, o insumo se mostra desonerado de carga tributária, "até porque o fabricante de NT não é sequer contribuinte do imposto – donde a ausência de violação à técnica da não-cumulatividade".

Por tudo, entretanto, é de se perceber que nem o RE 370.682/SC, nem o RE 353.657/PR cuidaram objetivamente (dispositivo do julgamento) do creditamento na hipótese de entrada de insumo isento de IPI e saída de produto tributado por este imposto, pois os casos concretos submetidos ao crivo do STF naqueles recursos cuidavam de insumo sujeito à alíquota zero e não-tributação. Em verdade, como ressaltou o relator, Ministro Ilmar Galvão, no RE 370.682/SC, não obstante o caso concreto deste recurso se tratar de isenção, alíquota zero e não-tributação, a recorrente (União) apenas impugnou o reconhecimento de crédito nos casos de alíquota zero e não-tributação. Mas, o Ministro, em suas razões, não se furtou enfrentar a questão com este argumento:

"Se dúvida remanescesse quanto à impossibilidade de reconhecimento, pelo julgador, como decorrência lógica da isenção, alíquota zero ou não-tributação, do direito ao crédito presumido sem lei específica que o autorize, estaria ela banida, de uma vez por todas, do sistema tributário brasileiro, pela EC 3/93, mais precisamente, pela nova redação dada ao § 6.º do art. 150 da CF."

Em verdade, em outra oportunidade (RE 212.484/RS), o Ministro Ilmar Galvão, sendo voto vencido, também se opôs ao creditamento no caso de matéria-prima sujeita à isenção. No RE 212.484/RS, o Ministro defendeu que o núcleo do princípio da não-cumulatividade está na permissão de se compensar o que for devido em cada operação *com o montante cobrado nas anteriores* (CF/88, art. 153, § 3.º, II), "sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela ()". Aliás, a isenção na aquisição da matéria-prima não visa a beneficiar o consumidor, visto apenas diferir a incidência do imposto para a operação de venda do produto acabado, mas, tão-somente, a empresa industrial, na medida em que a exonera da obrigação de desembolsar, quando da aquisição de matéria-prima, o valor alusivo ao tributo. Justamente porque exonerada dessa obrigação, fica esta sem crédito a compensar."

Destarte, a matéria ainda está posta neste aspecto no STF: pode haver creditamento quando o insumo estiver sujeito à isenção? Sob qual argumento?

No âmbito dos precedentes do STF, parece a resposta estar no RE 212.484/RS, conforme lição de José Eduardo Soares de Melo³⁰ colecionada acima, quando saiu vencedor o voto do Ministro Nelson Jobim, relator para o acórdão, resumido neste trecho:

"Sr. Presidente, o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado ()

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento."

2.2 Da atual composição do STF e a propensão dos ministros

Após o RE 353.657/PR, o Tribunal Pleno do STF não apreciou novamente a questão do creditamento na entrada de insumos sujeitos à isenção, alíquota zero ou não-tributados e posterior saída do produto tributado pelo IPI, não obstante a nova composição da Corte³¹ (2008), a saber: José Celso de Melo Filho, Marco Aurélio Mendes de Farias Mello, Ellen Gracie Northfleet, Gilmar Ferreira Mendes, Antônio Cezar Peluso, Carlos Ayres Britto, Joaquim Benedito Barbosa Gomes, Eros Roberto Grau, Enrique Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia Antunes Rocha e Carlos Alberto Menezes Direito.

De toda sorte, é possível identificar a propensão dos votos da atual composição pela relação a seguir:³²

a) Possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção: Min. Carmen Lúcia (AgRg no RE 394.997/CE); Min. Carlos Alberto Menezes Direito (AgRg no RE 394.997/CE); Min. Joaquim Barbosa (QO na AC 1.852/CE).

b) Possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção e alíquota zero: Min. Celso de Melo (RE 353.657/PR); Min. Cezar Peluso (RE 353.657/PR); Min. Ricardo Lewandowski (RE 353.657/PR).

30 MELO, José Soares de. Op. cit., p. 559-577.

31 Ministros por ordem de antiguidade.

32 A pesquisa foi realizada em 13.05.2008 através do sítio oficial do STF <<http://www.stf.jus.br>>, com a utilização da palavra-chave "crédito de IPI" sem limite temporal ou competências de organização judiciária do Excelso Tribunal, mas prevalecendo a manifestação por voto mais recente de cada Ministro. A posição do Ministro Menezes Direito, por exemplo, foi extraída do seu voto que acompanhou a relatora Ministra Carmen Lúcia no AgRg 394.997/CE. A utilização da palavra "propensão" se faz apenas levando em consideração o posicionamento dos Ministros nos casos anotados, de modo a haver nada mais do que uma inclinação possível pela posição informada.

c) Impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação: Min. Gilmar Mendes (AgRg no RE 444 267/RS)

d) Impossibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à alíquota zero ou não-tributação: Min. Marco Aurélio (RE 353 657/PR); Min. Joaquim Barbosa (RE 353 657/PR); Min. Ellen Gracie (RE 353 657/PR); Min. Gilmar Mendes (RE 353 657/PR);³³ Min. Ayres Britto (RE 353 657/PR); Min. Eros Grau (RE 353 657/PR)

Assim, como a divergência sobre a matéria ainda está bastante acesa na doutrina e jurisprudência, bem como a possibilidade de mudança de entendimento, como ressaltou o Ministro Marco Aurélio no RE 353 657/PR, além do fato da nova composição do STF, seria salutar, até para dar foro de segurança jurídica, manifestação do Supremo sobre a possibilidade ou não de creditamento na entrada de insumos sujeitos à isenção, alíquota zero ou não-tributados (principalmente no caso de isenção) e posterior saída do produto tributado pelo IPI.

2.3 Da posição dos tribunais brasileiros³⁴

2.3.1 Supremo Tribunal Federal³⁵ (STF)

O Tribunal Pleno do STF no RE 350 446/PR e RE 212 484/-RS, ambos relatados pelo Ministro Nelson Jobim, firmou entendimento que é possível o creditamento na entrada de insumos sujeitos à isenção e alíquota zero. No entanto, com o RE 370 682/SC e RE 353 657/PR, sendo relatores os Ministros Ilmar Galvão e Marco Aurélio, respectivamente, alterou a orientação dos precedentes da Corte, de sorte decidir contrariamente ao creditamento na entrada de insumos beneficiados com alíquota zero, desde que, em todos os casos, seja o produto final tributado pelo IPI. Eis as orientações do STF segundo os julgados da Corte:

a) Impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação: AgRg no RE 444 267/RS (2ª T. rel. Min. Gilmar Mendes, j. 18 12 2007).

b) Impossibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à alíquota zero ou não-tributação: RE 370 682/SC (Tribunal Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 25 06 2007); RE 353 657/PR (Tribunal Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, j. 25 06 2007); RE 109 047/SP (1ª T. rel. Min. Octávio Gallotti, j. 29 08 1986).

33 O Ministro Gilmar Mendes votou contra o creditamento na hipótese de insumos sujeitos à alíquota zero ou não-tributação no RE 353 657/PR, em 25 06 2007. No AgRg no RE 444 267/RS, em 18 12 2007, o Ministro votou contra o creditamento nos casos de insumos sujeitos à isenção, alíquota zero e não-tributação.

34 A pesquisa foi realizada através do sítio oficial de cada tribunal

35 STF Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>> Acesso em: 13 05 2008. A pesquisa utilizou as palavras-chave "crédito de IPI" sem limite temporal ou competências de organização judiciária do Excelso Pretório

c) Possibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação: nenhuma decisão encontrada

d) Possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção e alíquota zero: MC na AC 38/MG (1ª T. rel. Min. Marco Aurélio, j. 21 10 2003); RE 350 446/PR (Tribunal Pleno, rel. Min. Nelson Jobim, j. 18 12 2002)

e) Possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção: AgRg no RE 394 997/CE (1ª T. rel. Min. Carmen Lúcia, j. 01 04 2008); QO na AC 1 852/CE (2ª T. rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 04 12 2007); RE 212 484/RS (Tribunal Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, rel. p/ o Acórdão Min. Nelson Jobim, j. 05 03 1998)

2.3.2 Superior Tribunal de Justiça³⁶ (STJ)

Em sede de recurso especial é inviável a discussão acerca do aproveitamento dos créditos de IPI, decorrentes dos mecanismos da não-cumulatividade, porquanto envolve a verificação da ocorrência ou não de contrariedade ao disposto na CF/88, art. 153, § 3.º, II. Contudo, as decisões do STJ colhidas abaixo contêm manifestações que tangenciam a questão, ainda que não constante da ementa, mas dos votos dos Ministros Relatores. É de se ressaltar, ainda, que muitos julgados foram prolatados antes dos RE 370 682/SC e RE 353 657/PR do STF. Este o resultado da pesquisa realizada no STJ: (a) nenhuma decisão pela impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação; (b) uma decisão pela impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à alíquota zero ou não-tributação;³⁷ (c) uma decisão pela possibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação;³⁸ (d) vinte e quatro decisões pela possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção e alíquota zero;³⁹ e, (e)

36 STJ. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 14 05 2008. A pesquisa utilizou as palavras-chave "crédito e IPI não prêmio" no período entre 05 10 1988 a 14 05 2008, sem limite quanto a competências de organização judiciária do pretório.

37 REsp 663 482/RS (2ª T. rel. Min. Eliana Calmon, j. 11 12 2007).

38 AgRg no REsp 674 208/RS (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 28 03 2006).

39 AgRg no REsp 758 867/PR (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 14 11 2006); AgRg no REsp 805 445/MG (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 10 10 2006); EDcl no REsp 705 273/PR (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 05 10 2006); REsp 763 568/PR (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 03 10 2006); REsp 811 991/PE (2ª T. rel. Min. Castro Meira, j. 07 03 2006); EDcl no REsp 691 932/RS (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 15 12 2005); REsp 666 456/PE (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 06 12 2005); EREsp 490 547/PR (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 28 09 2005); REsp 691 932/RS (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 27 09 2005); REsp 755 949/PE (2ª T. rel. Min. Castro Meira, j. 15 09 2005); REsp 720 851/RS (2ª T. rel. Min. Castro Meira, j. 15 09 2005); REsp 705 273/PR (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 01 09 2005); REsp 690 938/SE (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 23 08 2005); REsp 728 044/PR (2ª T. rel. Min. Castro Meira, j. 28 06 2005); REsp 624 759/DF (2ª T. rel. Min. Castro Meira, j. 07 06 2005); REsp 722 017/PR (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 24 05 2005); REsp

por fim, três decisões pela possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção ⁴⁰

2.3.3 Tribunal Regional Federal da 1ª Região⁴¹ (TRF 1)

Este o resultado da pesquisa realizada no TRF 1: (a) doze decisões pela impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação;⁴² (b) duas decisões pela impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à alíquota zero ou não-tributação;⁴³ (c) duas decisões pela possibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação;⁴⁴ (d) três decisões pela possibilidade de creditamento somente

640.773/SC (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 05.05.2005); AgRg no REsp 675.982/PR (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 05.05.2005); REsp 639.868/SC (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 14.12.2004); REsp 639.972/PR (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 09.11.2004); EREsp 433.171/RS (1ª Seção, rel. Min. Moreira Castro, j. 27.10.2004); REsp 639.849/PE (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 07.10.2004); AgRg no REsp 453.830/SC (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 15.05.2003); EDcl no REsp 395.466/PR (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 25.03.2003).

40 REsp 101.460/SC (1ª T. rel. Min. Francisco Falcão, j. 25.03.2008); AgRg no REsp 705.624/RJ (1ª T. rel. Min. Francisco Falcão, j. 04.03.2008); REsp 416.333/PR (1ª T. rel. Min. Luiz Fux, j. 18.06.2002)

41 TRF 1. Disponível em: <<http://www.trf1.gov.br/>>. Acesso em: 18.05.2008. A pesquisa dos acórdãos utilizou as palavras-chave "crédito e IPI não prêmio" no período entre 05.10.1988 a 14.05.2008, sem limite quanto a competências de organização judiciária do pretório.

42 AC 2004.34.00.047021-4/DF (7ª T. rel. Des. Catão Alves, j. 20.11.2007); AC 2000.34.00.047577-0/DF (7ª T. rel. Des. Luciano Tolentino Amaral, j. 25.09.2007); AC 1998.34.00.015159-0/DF (7ª T. rel. Des. Luciano Tolentino Amaral, j. 25.09.2007); AC 2001.38.01.001299-3/MG (7ª T. rel. Des. Luciano Tolentino Amaral, j. 25.09.2007); Ap em MS 2004.38.01.005480-5/MG (7ª T. rel. Des. Luciano Tolentino Amaral, j. 25.09.2007); AC 1999.34.00.011942-0/DF (7ª T. rel. Des. Luciano Tolentino Amaral, j. 25.09.2007); Ap em MS 2004.35.00.018161-6/GO (7ª T. rel. Des. Antônio Ezequiel da Silva, j. 28.08.2007); Ap em MS 2006.38.00.000712-4/MG (7ª T. rel. Des. Antônio Ezequiel da Silva, j. 28.08.2007); Ap em MS 2003.38.00.002953-3/MG (7ª T. rel. Des. Antônio Ezequiel da Silva, j. 31.07.2007); Ap em MS 2002.38.00.005921-7/MG (7ª T. rel. Des. Antônio Ezequiel da Silva, j. 31.07.2007); Ap em MS 2002.38.00.003608-0/MG (7ª T. rel. Des. Antônio Ezequiel da Silva, j. 31.07.2007); Ap em MS 2002.38.00.003861-4/MG (4ª T. rel. Des. Hilton Queiroz, j. 27.05.2003)

43 Ap em MS 1999.38.01.005674-9/MG (7ª T. rel. Des. Antônio Ezequiel da Silva, j. 28.08.2007); Ap em MS 2006.38.11.006551-7/MG (7ª T. rel. Des. Antônio Ezequiel da Silva, j. 28.08.2007)

44 Ap em MS 1998.38.02.002597-3/MG (7ª T. rel. Des. Luciano Tolentino Amaral, j. 03.08.2004); Ap em MS 2000.01.00.034254-0/BA (3ª T. rel. Juiz Luciano Tolentino Amaral, j. 18.12.2001)

no caso de insumo sujeito à isenção e alíquota zero;⁴⁵ e, por fim, (e) vinte e nove decisões pela possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção.⁴⁶

2.3.4 Tribunal Regional Federal da 2ª Região⁴⁷ (TRF 2)

Este o resultado da pesquisa realizada no TRF 2: (a) dezesseis decisões pela impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero

45 AC 1998.38.01.001999-5/MG (8ª T. rel. Des. Carlos Fernando Mathias, j. 15.05.2004); AC 1999.34.00.034290-6/DF (4ª T. rel. Juiz Hilton Queiroz, j. 26.06.2001); AC 93.01.31850-4/MG (4ª T. rel. Juiz Hilton Queiroz, j. 05.03.1999)

46 AC 1999.01.00.033021-0/GO (3ª T. Suplementar, rel. Juiz Wilson Alves de Souza, j. 30.06.2005); AC 1998.01.00.036461-7/BA (3ª T. Suplementar, rel. Juiz Wilson Alves de Souza, j. 09.06.2005); AC 1997.01.00.009091-2/DF (3ª T. Suplementar, rel. Juiz Wilson Alves de Souza, j. 05.05.2005); Ap em MS 2002.38.00.005651-0/MG (4ª T. rel. Des. Hilton Queiroz, j. 13.05.2003); AC 1999.35.00.021813-1/GO (4ª T. rel. Des. Hilton Queiroz, j. 18.03.2003); AC 2001.33.00.004979-1/BA (4ª T. rel. Des. Hilton Queiroz, j. 18.12.2002); Ap em MS 2000.35.00.008585-6/GO (4ª T. rel. Des. Hilton Queiroz, j. 18.12.2002); AC 2000.38.00.020203-8/MG (4ª T. rel. Des. Hilton Queiroz, j. 03.12.2002); EDcl em Ap em MS 2000.36.00.005070-1/MT (4ª T. rel. Des. Hilton Queiroz, j. 19.11.2002); Ap em MS 2000.36.00.005070-1/MT (4ª T. rel. Des. Hilton Queiroz, j. 19.11.2002); AC 1999.34.00.032918-0/DF (4ª T. rel. Des. Hilton Queiroz, j. 19.11.2002); AC 2000.38.00.016078-3/MG (4ª T. rel. Des. Carlos Olavo, j. 29.10.2002); Ap em MS 2000.33.00.017008-3/BA (3ª T. rel. Des. Olindo Menezes, j. 28.08.2002); Ap em MS 2001.38.00.007550-7/MG (3ª T. rel. Des. Cândido Ribeiro, j. 11.06.2002); Ap em MS 2000.38.00.023582-2/MG (3ª T. rel. Des. Cândido Ribeiro, j. 11.06.2002); Ap em MS 1999.38.01.005100-0/MG (3ª T. rel. Des. Cândido Ribeiro, j. 07.05.2002); Ag 2001.01.00.022854-4/PA (4ª T. rel. Des. Hilton Queiroz, j. 19.03.2002); Ag 2001.01.00.014302-7/MT (4ª T. rel. Juiz Hilton Queiroz, j. 20.11.2001); Ap em MS 2000.01.00.084174-0/MG (4ª T. rel. Juiz Hilton Queiroz, j. 25.09.2001); Ap em MS 2000.01.00.027540-2/BA (4ª T. rel. Juiz Hilton Queiroz, j. 25.09.2001); AC 1998.34.00.023338-5/DF (4ª T. rel. Juiz Hilton Queiroz, j. 25.09.2001); Ap em MS 2000.01.00.067140-1/MG (4ª T. rel. Juiz Hilton Queiroz, j. 18.09.2001); Ap em MS 1997.01.00.045099-0/PA (3ª T. rel. Juiz Lindoval Marques de Brito, j. 23.08.2001); Ag 2001.01.00.002797-6/MG (4ª T. rel. Juiz Hilton Queiroz, j. 21.08.2001); Remessa Ex Offício 1999.01.00.062515-7/BA (2ª T. Suplementar, rel. Juíza Kátia Balbino de C. Ferreira, j. 26.06.2001); Ap em MS 1999.01.00.072978-0/MG (2ª T. Suplementar, rel. Juíza Kátia Balbino de C. Ferreira, j. 26.06.2001); Ap em MS 1999.01.00.114753-9/MG (3ª T. rel. Juiz Olindo Menezes, j. 23.11.2000); Ag 1999.01.00.085595-0/PA (3ª T. rel. Juiz Olindo Menezes, j. 09.11.2000); AC 96.01.27580-0/DF (4ª T. rel. Juiz Hilton Queiroz, j. 31.03.2000)

47 TRF 2. Disponível em: <<http://www2.trf2.gov.br/>>. Acesso em: 19.05.2008. A pesquisa dos acórdãos utilizou as palavras-chave "crédito de IPI" no período entre 05.10.1988 a 14.05.2008, sem limite quanto a competências de organização judiciária do pretório

ou não-tributação;⁴⁸ (b) cinco decisões pela impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à alíquota zero ou não-tributação;⁴⁹ (c) treze decisões pela possibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação;⁵⁰ (d) seis decisões pela possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção e alíquota zero;⁵¹ e, por fim, (e) dezesseis

48. Ap em MS 2002 50.01.001308-1-ES (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 27 02 2007); Ap em MS 2003 50.01.011986-0/ES (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 27 02 2007); AC 2003 50.01.004466-5/ES (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 10 04 2007); AC 2004 50.02.000398-6/ES (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 10 04 2007); Ag em MS 2001 02.01.002323-9/RJ (3ª T. rel. Juiz José Neiva, j. 02 10 2007); Ap em MS 2001 51.10.002025-4/RJ (3ª T. rel. Juiz José Neiva, j. 02 10 2007); AC 2002 51.01.011786-1/RJ (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 13 11 2007); Ap em MS 2006 51.07.000094-3/RJ (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 13 11 2007); AC 2002 51.01.023771-4/RJ (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 27 11 2007); Ap em MS 2003 51.10.006671-8/RJ (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 27 11 2007); Ap em MS 2003 51.04.002657-6/RJ (3ª T. rel. Juiz José Neiva, j. 04 12 2007); AC 2001 50.02.000100-9/ES (4ª T. rel. Juiz Alberto Nogueira, j. 29 08 2006); AC 2003 51.01.019676-5/RJ (3ª T. rel. Juiz José Neiva, j. 05 09 2006); AC 2001 50.01.007041-2/ES (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 31 10 2006); AC 1999 02.01.038173-1/RJ (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 12 12 2006); Ap em MS 2003 51.04.002643-6/RJ (4ª T. rel. Juiz Alberto Nogueira, j. 23 08 2005).
49. AC 1993 51.01.061904-8/RJ (4ª T. rel. Juiz Alberto Nogueira, j. 16 10 2007); Ap em MS 2005 51.01.011617-1/RJ (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 26 09 2006); AC 2000 51.01.020758-0/RJ (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 08 11 2005); AC 2001 51.01.025142-1/RJ (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 08 11 2005); Ap em MS 2003 51.06.001508-0/RJ (4ª T. rel. Juiz Luiz Antônio Soares, j. 08 11 2005).
50. Ap em MS 2001 50.01.009367-9/ES (4ª T. rel. Juiz Carreira Alvim, j. 05 04 2005); Ap em MS 2001 50.01.010048-9/ES (4ª T. rel. Juiz Carreira Alvim, j. 05 04 2005); AC 2003 51.01.009038-0/RJ (3ª T. rel. Juiz Eugênio Rosa de Araújo, j. 04 10 2005); AC 1997 51.01.076891-6/RJ (3ª T. rel. Juíza Tânia Heine, j. 29 11 2005); Ag 2002 02.01.042570-0/ES (1ª T. rel. Juiz Ricardo Regueira, j. 02 03 2004); Ap em MS 2001 51.05.000114-2/RJ (4ª T. rel. Juiz Fernando Marques, j. 02 06 2004); Ag 2003 02.01.018523-6/RJ (1ª T. rel. Juiz Carreira Alvim, j. 10 08 2004); AR 2003 02.01.005675-8/RJ (1ª Seção, rel. Juíza Julieta Lídia Luns, j. 09 12 2004); AR 2003 02.01.005675-8/RJ (1ª Seção, rel. Juíza Julieta Lídia Luns, j. 09 12 2004); Ag 2003 02.01.006623-5/RJ (1ª T. rel. Juiz Ricardo Regueira, j. 26 08 2003); AC 2001 02.01.041499-0/RJ (4ª T. rel. Juiz Rogério Carvalho, j. 26 11 2003); Ag 2002 02.01.006637-1/RJ (2ª T. rel. Juiz Sérgio Feltrin Corrêa, j. 23 10 2002); AC 2000 02.01.060372-0/RJ (1ª T. rel. Juiz Ney Fonseca, j. 06 08 2001).
51. AC 2000 02.01.062396-2/RJ (1ª T. rel. Juiz Ricardo Regueira, j. 11 11 2003); Ag 2003 02.01.004875-0/RJ (5ª T. rel. Juiz Raldênio Bonifácio Costa, j.

decisões pela possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção.⁵²

2.3.5 Tribunal Regional Federal da 3ª Região⁵³ (TRF 3)

Este o resultado da pesquisa realizada no TRF 3: (a) vinte e uma decisões pela impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação;⁵⁴ (b) sete decisões pela impossibilidade de creditamento de

- 25 11 2003); Ap em MS 2000 02.01.036223-6/RJ (4ª T. rel. Juiz Benedito Gonçalves, j. 30 04 2002); AC 2001 02.01.017723-1/RJ (2ª T. rel. Juiz Antônio Cruz Netto, j. 10 12 2002); AC 2000 02.01.054943-9/RJ (2ª T. rel. Juiz Antônio Cruz Netto, j. 18 12 2002); Ap em MS 98 02.49739-8/RJ (3ª T. rel. Juiz Paulo Barata, j. 16 12 1998).
52. AC 2001 02.01.002185-1/RJ (4ª T. rel. Juíza Sandra Chalu Barbosa, j. 09 08 2005); AC 2001 02.01.002185-1/RJ (4ª T. rel. Juíza Sandra Chalu Barbosa, j. 09 08 2005); AC 2003 50.02.000768-9/ES (4ª T. rel. Juíza Sandra Chalu Barbosa, j. 16 08 2005); Ag 2002 02.01.038006-5/RJ (2ª T. rel. Juiz Castro Aguiar, j. 12 03 2003); Ag 2001 02.01.019380-7/RJ (1ª T. rel. Juíza Simone Schreiber, j. 12 03 2003); Ap em MS 2001 02.01.012796-3/RJ (1ª T. rel. Juiz Ricardo Regueira, j. 11 11 2003); Ap em MS 2002 02.01.031303-9/RJ (1ª T. rel. Juiz Ricardo Regueira, j. 11 11 2003); Ag na Ap em MS 2000 02.01.009193-9/RJ (3ª T. rel. Juíza Tânia Heine, j. 25 06 2002); Ag 2001 02.01.012777-0/RJ (3ª T. rel. Juiz Frederico Gueiros, j. 25 06 2002); AC 1999 02.01.053105-4/RJ (6ª T. rel. Juiz André Fontes, j. 13 11 2002); Remessa Ex Officio 92 02.09152-8/RJ (4ª T. rel. Juiz Fernando Marques, j. 17 05 1999); Ag 99 02.29446-4/RJ (2ª T. rel. Juiz Castro Aguiar, j. 24 11 1999); Ap em MS 96 02.06050-6/RJ (1ª T. rel. Juíza Julieta Lídia Luns, j. 28 04 1998); Ap em MS 96 02.34354-0/RJ (2ª T. rel. Juiz Castro Aguiar, j. 28 04 1998); AC 97 02.00552-3/RJ (2ª T. rel. Juiz Castro Aguiar, j. 28 04 1998); Ap em MS 97 02.11310-5/RJ (1ª T. rel. Juíza Julieta Lídia Luns, j. 28 04 1998).
53. TRF 3. Disponível em: <<http://www.trf3.gov.br/NXT/Gateway.dll?fn=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>> Acesso em: 20 05 2008. A pesquisa dos acórdãos utilizou as palavras-chave "IPI e não-cumulatividade" no período entre 05.10.1988 a 14 05 2008, sem limite quanto a competências de organização judiciária do pretório.
54. Ap em MS 2003 61.00.012836-5/SP (3ª T. rel. Juiz Cláudio Santos, j. 17 04 2008); AC 2005 61.05.006006-4/SP (3ª T. rel. Juiz Cláudio Santos, j. 17 04 2008); Ap em MS 2005 61.00.022553-7/SP (6ª T. rel. Juiz Miguel Di Pierro, j. 28 02 2008); Ap em MS 2004 61.19.003850-6/SP (6ª T. rel. Juiz Miguel Di Pierro, j. 28 02 2008); AC 2003 61.09.007024-2/SP (6ª T. rel. Juiz Miguel Di Pierro, j. 28 02 2008); Ap em MS 97 03.043111-9/SP (Turma Suplementar da 2ª Seção, rel. Juiz Roberto Jeuken, j. 27 03 2008); Ap em MS 2003 61.05.005409-2/SP (6ª T. rel. Juiz Miguel Di Pierro, j. 13 03 2008); Ap em MS 1999 61.08.009079-2/SP (4ª T. rel. Juíza Salette Nascimento, j. 28 11 2007); Ap em MS 2000 61.03.004521-7/SP (6ª T. rel. Juiz Miguel Di Pierro, j. 14 11 2007); Ap em MS 2003 61.19.007881-0/SP

insumo sujeito à alíquota zero ou não-tributação;⁵⁵ (c) onze decisões pela possibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação;⁵⁶ (d) quatorze decisões pela possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção e alíquota zero;⁵⁷ e, por fim, (e) vinte e seis

(6ª T rel Juiz Miguel Di Pierro, j. 25 07 2007); Ap em MS 95.03.014344-6/SP (Turma Suplementar da 2ª Seção, rel Juiz Roberto Jeuken, j. 16.08.2007); Ap em MS 95.03.037004-3/SP (Turma Suplementar da 2ª Seção, rel Juiz Roberto Jeuken, j. 16.08.2007); Ap em MS 92.03.083227-0/SP (6ª T rel Juiz Miguel Di Pierro, j. 08.11.2006); AC 1999.61.10.003419-3/SP (6ª T rel Juiz Miguel Di Pierro, j. 23.08.2006); Ap em MS 2004.61.05.013402-0/SP (6ª T rel Juiz Miguel Di Pierro, j. 04.10.2006); AC 2000.61.00.017249-3/SP (6ª T rel Juiz Miguel Di Pierro, j. 20.09.2006); AC 2001.61.00.027884-6/SP (6ª T rel Juiz Miguel Di Pierro, j. 20.09.2006); Ap em MS 2003.03.99.031203-2/SP (6ª T rel Juiz Miguel Di Pierro, j. 20.09.2006); Ap em MS 2002.61.21.000655-7/SP (6ª T rel Juiz Miguel Di Pierro, j. 27.09.2006); AC 2002.61.09.002630-3/SP (6ª T rel Juiz Miguel Di Pierro, j. 20.09.2006); Ap em MS 2002.61.00.001793-9/SP (6ª T rel Juiz Miguel Di Pierro, j. 16.08.2006)

55 Ap em MS 2000.61.00.005955-0/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 14.02.2008); AC 1999.61.00.023852-9/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 17.01.2008); Ap em MS 2002.61.26.012224-3/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 17.01.2008); AC 2002.61.19.000801-3/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 14.11.2007); Ap em MS 2003.61.00.014293-3/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 14.11.2007); Ap em MS 2000.61.05.015925-3/SP (6ª T rel Juiz Miguel Di Pierro, j. 09.08.2006); Ag 2000.03.00.020960-9/SP (4ª T rel Juiz Johnsonsom Di Salvo, j. 05.06.2002)

56 Ap em MS 2000.61.09.000107-3/SP (4ª T rel Juíza Alda Basto, j. 27.10.2004); Ap em MS 2002.61.26.016398-1/SP (4ª T rel Juíza Alda Basto, j. 23.03.2006); AC 2001.61.00.012374-7/SP (3ª T rel Juiz Nery Junior, j. 25.07.2007); Ap em MS 1999.61.00.054104-4/SP (4ª T rel Juíza Alda Basto, j. 10.11.2004); Ag 2001.03.00.029440-0/SP (4ª T rel Juíza Alda Basto, j. 01.12.2004); Ag 2002.03.00.032731-7/SP (4ª T rel Juíza Alda Basto, j. 01.12.2004); Ap em MS 2001.61.08.008762-5/SP (4ª T rel Juíza Alda Basto, j. 07.03.2007); Ap em MS 2001.61.06.006201-5/SP (4ª T rel Juíza Alda Basto, j. 10.11.2004); Ap em MS 2000.61.03.002877-3/SP (4ª T rel Juiz Manoel Alvares, j. 08.03.2006); Ap em MS 2002.61.06.006161-1/SP (4ª T rel Juíza Alda Basto, j. 17.09.2003); Ag 2001.03.00.009148-2/SP (3ª T rel Juíza Cecília Marcondes, j. 10.04.2002)

57 Ap em MS 2004.61.02.005749-6/SP (3ª T rel Juíza Cecília Marcondes, j. 02.08.2006); Ap em MS 1999.61.10.004362-5/SP (4ª T rel Juíza Alda Basto, j. 22.10.2003); AC 1999.61.14.007200-4/SP (4ª T rel Juíza Alda Basto, j. 29.10.2003); Ap em MS 2000.61.00.009025-7/SP (4ª T rel Juíza Alda Basto, j. 22.10.2003); AC 2000.61.05.010394-6/SP (4ª T rel Juíza Alda Basto, j. 22.10.2003); Ap em MS 97.03.046474-2/SP (4ª T rel Juíza Salette Nascimento, j. 24.09.2003); Ap em MS 1999.61.06.004733-9/SP (4ª T rel Juíza Salette Nascimento, j. 24.09.2003); Ag 2000.03.00.063838-7/SP (4ª T rel Juíza Salette

decisões pela possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção⁵⁸

2.3.6 Tribunal Regional Federal da 4ª Região⁵⁹ (TRF 4)

Este o resultado da pesquisa realizada no TRF 4: (a) trinta e oito decisões pela impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero

Nascimento, j. 31.10.2001); Ag 2001.03.00.019685-1/SP (4ª T rel Juíza Salette Nascimento, j. 03.10.2001); Ag 2002.03.00.033790-6/SP (4ª T rel Juíza Salette Nascimento, j. 11.06.2003); Ag 2002.03.00.006197-4/SP (4ª T rel Juíza Salette Nascimento, j. 23.04.2003); Ag 2000.03.00.009364-4/SP (3ª T rel Juíza Cecília Marcondes, j. 04.12.2002); Remessa Ex Officio em MS 95.03.079038-7/SP (6ª T rel Juiz Mairan Maia, j. 28.11.2001); Ag 98.03.095693-0/SP (4ª T rel Juiz Andrade Martins, j. 06.08.2001)

58 Ap em MS 2001.61.09.004484-2/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 27.03.2008); Ap em MS 2002.61.11.003397-6/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 24.01.2008); Ap em MS 2003.61.02.008078-7/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 24.01.2008); Ap em MS 2000.61.06.003130-0/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 14.11.2007); AC 2003.61.05.009674-8/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 31.10.2007); Ap em MS 2001.61.11.000887-4/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 14.11.2007); AC 1999.03.99.102279-2/SP (6ª T rel Juíza Consuelo Yoshida, j. 26.09.2007); AC 2004.61.00.000494-2/SP (Turma Suplementar da 2ª Seção, rel Juiz Roberto Jeuken, j. 29.11.2007); Remessa Ex Officio em MS 1999.61.05.017591-6/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 31.10.2007); Ap em MS 2000.61.09.007507-0/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 31.10.2007); Ap em MS 2001.61.06.008152-6/SP (Turma Suplementar da 2ª Seção, rel Juiz Roberto Jeuken, j. 25.10.2007); Ap em MS 2000.61.00.035700-6/SP (3ª T rel Juiz Roberto Jeuken, j. 24.10.2007); Ap em MS 1999.61.06.004737-6/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 24.10.2007); Ap em MS 1999.61.00.056861-0/SP (3ª T rel Juiz Márcio Moraes, j. 12.09.2007); Ap em MS 2002.61.00.016663-5/SP (3ª T rel Juiz Roberto Jeuken, j. 04.07.2007); Ap em MS 2002.61.00.001327-2/SP (3ª T rel Juiz Roberto Jeuken, j. 04.07.2007); Ap em MS 2001.61.14.000639-9/SP (3ª T rel Juiz Roberto Jeuken, j. 27.06.2007); AC 2003.61.26.001470-0/SP (3ª T rel Juiz Roberto Jeuken, j. 27.06.2007); Ap em MS 1999.61.00.056679-0/SP (3ª T rel Juiz Roberto Jeuken, j. 27.06.2007); Ap em MS 2000.61.00.020752-5/SP (3ª T rel Juiz Roberto Jeuken, j. 27.06.2007); Ap em MS 2002.61.00.025260-6/SP (Turma Suplementar da 2ª Seção, rel Juiz Roberto Jeuken, j. 14.06.2007); AC 2000.61.11.005222-6/SP (3ª T rel Juiz Roberto Jeuken, j. 19.07.2006); Ap em MS 2001.61.20.006504-4/SP (4ª T rel Juíza Alda Basto, j. 05.11.2003); Ap em MS 95.03.027260-2/SP (3ª T rel Juiz Baptista Pereira, j. 28.03.2001); Ag 98.03.013008-0/SP (6ª T rel Juíza Marli Ferreira, j. 11.05.1998); Ag 97.03.000680-9/SP (6ª T rel Juíza Marli Ferreira, j. 16.03.1998)

59 TRF 4. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/pesquisa.php>> Acesso em: 27.05.2008. A pesquisa dos acórdãos utilizou as palavras-chave

ou não-tributação;⁶⁰ (b) cinco decisões pela impossibilidade de creditamento de

"crédito e IPI" no período entre 05 10 1988 a 14 05 2008, sem limite quanto a competências de organização judiciária do pretório

- 60 AR 2006 04 00 031031-3/RS (1ª Seção, rel. Juíza Vânia Hack de Almeida, j. 06 03 2008); AR 2007 04 00 028307-7/RS (1ª Seção, rel. Juiz Vilson Darós, j. 07 02 2008); Ap em MS 1999 71 08 00 469-4/RS (2ª T. rel. Juiz Eloy Bernst Justo, j. 22 01 2008); Ap em MS 2004 71 00 036100-6-RS (1ª T. rel. Juíza Tais Schilling Ferraz, j. 12 12 2007); AR 2006 04 00 025004-3/RS (1ª Seção, rel. Juiz Joel Ilan Paciornik, j. 06 12 2007); AC 2006 72 00 005146-6/SC (2ª T. rel. Juiz Otávio Roberto Pamplona, j. 20 11 2007); AC 2005 04 01 033697-5/PR (1ª T. rel. Juiz Vilson Darós, j. 24 10 2007); AC 2005 71 08 002355-3/RS (2ª T. rel. Juiz Alexandre Rossato da Silva Ávila, j. 23 10 2007); AC 2006 70 12 000422-0/PR (2ª T. rel. Juiz Alexandre Rossato da Silva Ávila, j. 23 10 2007); Ap em MS 2003 72 01 003455-5/SC (1ª T. rel. Juiz Álvaro Eduardo Junqueira, j. 03 10 2007); Ap em MS 2004 72 03 001463-3/SC (2ª T. rel. Juiz Antônio Albino Ramos de Oliveira, j. 18 09 2007); AC 2002 72 01 002459-4/SC (2ª T. rel. Juiz Antônio Albino Ramos de Oliveira, j. 18 09 2007); AR 2007 04 00 003851-4/RS (1ª Seção, rel. Juiz Vilson Darós, j. 06 09 2007); Ap em MS 2006 72 05 005788-9/SC (2ª T. rel. Juiz Leandro Paulsen, j. 04 09 2007); Ap em MS 2005 70 01 005143-0/PR (2ª T. rel. Juiz Otávio Roberto Pamplona, j. 31 07 2007); AgRg na AR 2006 04 00 025042-0/RS (1ª Seção, rel. Juiz Vilson Darós, j. 05 07 2007); Ap em MS 2002 72 03 001477-6/SC (1ª T. rel. Juiz Álvaro Eduardo Junqueira, j. 23 05 2007); AR 2006 04 00 022579-6/SC (1ª Seção, rel. Juiz Dirceu de Almeida Soares, j. 29 03 2007); Ap em MS 2002 72 01 003463-0/SC (1ª T. rel. Juiz Artur César de Souza, j. 21 03 2007); AC 2003 70 00 033304-1/PR (1ª T. rel. Juíza Vivian Josete Pantaleão Caminha, j. 13 12 2006); Ap em MS 2005 71 11 004970-8/RS (1ª T. rel. Juiz Álvaro Eduardo Junqueira, j. 29 11 2006); Ap em MS 2005 72 01 001475-9/SC (2ª T. rel. Juiz Otávio Roberto Pamplona, j. 28 11 2006); Ap em MS 2003 71 00 077731-0/RS (2ª T. rel. Juiz Otávio Roberto Pamplona, j. 28 11 2006); AC 2002 71 00 014791-7/RS (2ª T. rel. Juiz Otávio Roberto Pamplona, j. 31 10 2006); Ap em MS 2003 71 00 052725-1/RS (2ª T. rel. Juiz Leandro Paulsen, j. 24 10 2006); Ap em MS 2004 71 00 001501-3/RS (1ª T. rel. Juiz Joel Ilan Paciornik, j. 27 09 2006); AC 2005 70 00 016097-0/PR (1ª T. rel. Juiz Joel Ilan Paciornik, j. 23 08 2006); Ap em MS 2005 70 01 001694-6/PR (1ª T. rel. Juiz Vilson Darós, j. 07 06 2006); Ap em MS 2004 71 04 005164-8/RS (1ª T. rel. Juiz Wellington Mendes de Almeida, j. 19 04 2006); Ap em MS 2003 70 00 033831-2/PR (1ª T. rel. Juiz Álvaro Eduardo Junqueira, j. 03 03 2006); AR 2002 04 01 042894-7/SC (1ª Seção, rel. Juiz Álvaro Eduardo Junqueira, j. 09 02 2006); Ap em MS 2005 72 01 000143-1/SC (1ª T. rel. Juiz Vilson Darós, j. 11 01 2006); Ap em MS 2003 70 00 070772-0-PR (2ª T. rel. Juiz Leandro Paulsen, j. 13 12 2005); Ap em MS 2005 70 00 004361-8/PR (2ª T. rel. Juíza Marga Inge Barth Tessler, j. 13 12 2005); AC 2004 72 05 005378-4/SC (2ª T. rel. Juiz Antônio Albino Ramos de Oliveira, j. 11 10 2005); Elnf na AC 2002 71 07 001643-5/RS (1ª Seção, rel. Juiz Álvaro Eduardo Junqueira, j.

insumo sujeito à alíquota zero ou não-tributação;⁶¹ (c) trinta e cinco decisões pela possibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação;⁶² (d) vinte e oito decisões pela possibilidade de creditamento

- 01 09 2005); AC 2004 72 00 012892-2/SC (2ª T. rel. Juiz Dirceu de Almeida Soares, j. 02 08 2005); AC 96 04 04862-7/RS (1ª T. rel. Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, j. 03 03 1998)
- 61 Ap em MS 2002 72 03 001300-0/SC (2ª T. rel. Juiz Marcelo de Nardi, j. 31 01 2006); Ap em MS 2004 70 00 030322-3/PR (2ª T. rel. Juíza Maria Helena Rau de Souza, j. 29 11 2005); Ap em MS 2004 70 01 005082-2/PR (2ª T. rel. Juíza Marga Inge Barth Tessler, j. 16 08 2005); AC 96 04 22272-4/RS (1ª T. rel. Juiz Amir José Finocchiaro Sarti, j. 24 11 1998); AC 92 04 20308-0/RS (2ª T. rel. Juiz Teori Albino Zavascki, j. 05 06 1997)
- 62 Ap em MS 2002 72 03 000245-2/SC (1ª T. rel. Juiz Artur César de Souza, j. 23 11 2005); AC 2003 70 00 050974-0/PR (1ª T. rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j. 11 05 2005); AC 2003 72 03 000136-1/SC (1ª T. rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j. 04 05 2005); AC 2001 72 01 001379-8/SC (1ª Seção, rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j. 04 11 2004); Ap em MS 2001 71 08 010465-1/RS (1ª T. rel. Juiz Álvaro Eduardo Junqueira, j. 22 09 2004); Ap em MS 2002 70 00 076799-1/PR (1ª T. rel. Juiz Álvaro Eduardo Junqueira, j. 22 09 2004); Ap em MS 2002 71 02 007171-2/RS (1ª T. rel. Juiz Álvaro Eduardo Junqueira, j. 22 09 2004); Ap em MS 2003 71 07 010871-1/RS (1ª T. rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j. 04 08 2004); AC 2001 70 00 001387-6/PR (1ª T. rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j. 30 06 2004); AC 2000 71 07 001099-0/RS (1ª T. rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j. 31 03 2004); AC 2001 71 07 004225-9/RS (1ª T. rel. Juiz Wellington Mendes de Almeida, j. 17 12 2003); AC 2002 72 01 000040-1/SC (1ª T. rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j. 10 12 2003); Ap em MS 2003 71 07 008075-0/RS (1ª T. rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j. 10 12 2003); AC 2001 71 00 029061-8/RS (1ª Seção, rel. Juiz Wellington Mendes de Almeida, j. 04 12 2003); Ap em MS 2001 70 03 005642-7/PR (1ª T. rel. Juiz Wellington Mendes de Almeida, j. 19 11 2003); Ap em MS 2000 04 01 031568-8/SC (1ª T. rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j. 12 11 2003); Ap em MS 2002 71 11 002589-2/RS (1ª T. rel. Juiz Wellington Mendes de Almeida, j. 05 11 2003); Remessa Ex Officio 2002 70 01 013934-4/PR (1ª T. rel. Juiz Wellington Mendes de Almeida, j. 05 11 2003); Ap em MS 2001 72 03 001300-7/SC (1ª T. rel. Juiz Wellington Mendes de Almeida, j. 24 09 2003); Ap em MS 2001 70 00 033444-9/PR (1ª T. rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j. 11 06 2003); Ap em MS 2000 71 13 000003-0/RS (1ª Seção, rel. Juiz Alcides Vettorazzi, j. 05 06 2003); Ap em MS 2001 72 01 005717-0/SC (1ª T. rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j. 21 05 2003); Elnf na AC 2000 04 01 093453-4/RS (1ª Seção, rel. Juiz Luiz Carlos de Castro Lugon, j. 04 12 2002); AC 1999 70 03 004831-8/PR (1ª T. rel. Juiz Wellington Mendes de Almeida, j. 31 10 2002); Ap em MS 2001 71 07 002558-4/RS (1ª T. rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j. 12 09 2002); Ap em MS 2001 70 09 000865-6/PR (2ª T. rel. Juiz Vilson Darós, j. 13 08 2002); Ap em MS 1999 72 03 001764-8/SC (1ª T. rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, j.

somente no caso de insumo sujeito à isenção e alíquota zero;⁶³ e, por fim, (e)

- 27 06 2002); AC 2001 70 00 010436-5/PR (1ª T. rel. Juiz Wellington Mendes de Almeida, j. 02 05 2002); Ap em MS 2001 71 07 002276-5/RS (1ª T. rel. Juiz Luiz Carlos de Castro Lugon, j. 21 03 2002); Elnf na AC 2000 04 01 065454-9/RS (1ª Seção, rel. Juiz Wellington Mendes de Almeida, j. 07 11 2001); Ap em MS 1999 04 01 013239-5/PR (1ª T. rel. Juíza Maria Isabel Pezzi Klein, j. 20 06 2000); Ag 1999 04 01 028319-1/RS (2ª T. rel. Juiz Elcio Pinheiro de Castro, j. 30 09 1999); AC 1998 04 01 048201-8/RS (1ª T. rel. Juiz Amir José Finocchiaro Sarti, j. 17 08 1999); Ap em MS 1998 04 01 088201-0/RS (1ª T. rel. Juiz Fernando Quadros da Silva, j. 29 06 1999); AC 96 04 42556-0/PR (1ª T. rel. Juiz Gilson Langaro Dipp, j. 08 04 1997)
- 63 Ap em MS 2004 70 01 009851-0/PR (1ª T. rel. Juiz Álvaro Eduardo Junqueira, j. 09 11 2005); Ap em MS 2003 72 00 016329-2/SC (1ª T. rel. Juiz Álvaro Eduardo Junqueira, j. 09 11 2005); Ap em MS 2003 71 07 018698-9/RS (1ª T. rel. Juiz Álvaro Eduardo Junqueira, j. 09 11 2005); AC 2003 70 00 011638-8/PR (1ª T. rel. Juiz Wellington Mendes de Almeida, j. 31 08 2005); AR 2004 04 01 022346-5/RS (1ª Seção, rel. Juiz Dirceu de Almeida Soares, j. 04 08 2005); Ap em MS 2004 70 00 007999-2/PR (2ª T. rel. Juiz Dirceu de Almeida Soares, j. 07 06 2005); Ap em MS 2004 72 01 002079-2/SC (2ª T. rel. Juiz Antônio Albino Ramos de Oliveira, j. 07 06 2005); Ap em MS 2003 71 08 013046-4/RS (2ª T. rel. Juiz Dirceu de Almeida Soares, j. 31 05 2005); AC 2001 71 07 001563-3/RS (2ª T. rel. Juiz João Surreaux Chagas, j. 24 05 2005); AC 2002 70 00 017645-9/PR (2ª T. rel. Juiz Dirceu de Almeida Soares, j. 08 06 2004); ApCrim 2003 04 01 026410-4/SC (8ª T. rel. Juiz Elcio Pinheiro de Castro, j. 28 04 2004); Ap em MS 2003 70 00 008062-0/PR (2ª T. rel. Juiz João Surreaux Chagas, j. 20 04 2004); Ap em MS 2003 70 03 007009-3/PR (2ª T. rel. Juiz João Surreaux Chagas, j. 20 04 2004); Ap em MS 2001 72 00 006407-4/SC (2ª T. rel. Juiz Vilson Darós, j. 25 02 2003); Ap em MS 2001 71 00 001958-3/RS (2ª T. rel. Juiz Vilson Darós, j. 29 10 2002); Ap em MS 2000 71 00 004668-5/RS (2ª T. rel. Juiz João Surreaux Chagas, j. 02 10 2001); Ap em MS 98 04 08519-4/PR (2ª T. rel. Juiz Elcio Pinheiro de Castro, j. 10 05 2001); Ap em MS 1999 71 11 003322-0/RS (2ª T. rel. Juiz Elcio Pinheiro de Castro, j. 26 04 2001); Ap em MS 1999 71 07 003884-3/RS (2ª T. rel. Juíza Tânia Terezinha Cardoso Escobar, j. 19 04 2001); AC 2000 72 04 000416-3/SC (2ª T. rel. Juiz Elcio Pinheiro de Castro, j. 08 02 2001); AC 2000 04 01 036541-2/PR (2ª T. rel. Juiz Vilson Darós, j. 25 05 2000); Ap em MS 1999 04 01 104936-0/PR (1ª T. rel. Juiz Amir José Finocchiaro Sarti, j. 04 04 2000); Ag 1999 04 01 099671-7/SC (2ª T. rel. Juiz Vilson Darós, j. 23 03 2000); AC 1998 04 01 063050-0/PR (2ª T. rel. Juiz Elcio Pinheiro de Castro, j. 24 02 2000); AC 95 04 44065-7/PR (2ª T. rel. Juíza Tânia Terezinha Cardoso Escobar, j. 08 04 1999); Ag 1998 04 01 015563-9/SC (2ª T. rel. Juíza Tânia Terezinha Cardoso Escobar, j. 25 03 1999); Elnf na AC 96 04 04862-7/RS (1ª Seção, rel. Juiz Vilson Darós, j. 03 03 1999); AC 96 04 04861-9/RS (1ª T. rel. Juiz Gilson Langaro Dipp, j. 31 03 1998).

cinco decisões pela possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção ⁶⁴

2.3.7 Tribunal Regional Federal da 5ª Região⁶⁵ (TRF 5)

Este o resultado da pesquisa realizada no TRF 5: (a) sete decisões pela impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação;⁶⁶ (b) quatro decisões pela impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à alíquota zero ou não-tributação;⁶⁷ (c) dezesseis decisões pela possibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação;⁶⁸ (d) onze decisões pela possibilidade de creditamento somente

- 64 Remessa Ex Officio 2000 04 01 082220-3/RS (1ª T. rel. Juiz Sérgio Renato Tejada Garcia, j. 30 06 2004); Ap em MS 95 04 11521-7/RS (2ª T. rel. Juiz Heraldo Garcia Vitta, j. 29 04 1999); Ap em MS 96 04 51682-5/RS (1ª T. rel. Juiz Manoel Lauro Volkmer de Castilho, j. 04 02 1997); Remessa Ex Officio 95 04 28218-0/SC (1ª T. rel. Juiz Manoel Lauro Volkmer de Castilho, j. 10 12 1996); Remessa Ex Officio 95 04 09175-0/RS (1ª T. rel. Juiz Luiz Carlos de Castro Lugon, j. 05 11 1996).
- 65 TRF 5. Disponível em: <<http://www.trf5.gov.br/Jurisprudencia/>> Acesso em: 29 05 2008. A pesquisa dos acórdãos utilizou as palavras-chave "crédito e IPI" no período entre 05.10.1988 a 14 05 2008, sem limite quanto a competências de organização judiciária do pretório.
- 66 Ap em MS 2004.83.00.012021-7/PE (1ª T. rel. Des. José Maria Lucena, j. 13 12 2007); AC 2005.05.00.019562-5/AL (2ª T. rel. Des. Luiz Alberto Gurgel de Faria, j. 11 09 2007); AC 2007 05 00 005272-0/CE (1ª T. rel. Des. Francisco Cavalcanti, j. 23 08 2007); Ap em MS 2003 05 00 035301-5/PE (1ª T. rel. Des. César Carvalho, j. 30 08 2007); AC 2004 05 00 00307590-5/AL (Pleno, rel. Des. Margarida Cantarelli, j. 27 06 2007); Ag 2005 05 00 022270-7/CE (4ª T. rel. Des. Margarida Cantarelli, j. 18 10 2005); Ap em MS 2002 83 00 018178-7/PE (4ª T. rel. Des. Ricardo César Mandarino Barreto, j. 15 06 2004).
- 67 Ap em MS 2002 81 00 013305-3/CE (1ª T. rel. Des. José Maria Lucena, j. 08 09 2005); Ap em MS 2004 83 00 003402-7/PE (1ª T. rel. Des. Ubaldo Ataíde Cavalcante, j. 17 11 2005); Ap em MS 2003 83 00 018871-3/PE (4ª T. rel. Des. Ivan Lira de Carvalho, j. 05 07 2005); Ap em MS 2002 83 00 012641-7/PE (4ª T. rel. Des. Lazaro Guimarães, j. 19 04 2005).
- 68 Ap em MS 2003 82 00 01010830-1/PE (2ª T. rel. Des. Amanda Lucena, j. 04 12 2007); AC 2002 80 00 000791-4/AL (2ª T. rel. Des. Francisco Cavalcanti, j. 13 03 2007); AC 2004 82 01 003595-6/PB (4ª T. rel. Des. Barros Dias, j. 14 11 2007); Ag 2006 05 00 004169-9/CE (1ª T. rel. Des. José Maria Lucena, j. 20 07 2006); Ap em MS 2002 81 00 002589-0/CE (2ª T. rel. Des. Napoleão Maia Filho, j. 04 10 2005); AC 2002 80 00 009665-0/AL (4ª T. rel. Des. Lazaro Guimarães, j. 04 10 2005); AC 2004 83 00 009059-6/PE (1ª T. rel. Des. Paulo Machado Cordeiro, j. 21 07 2005); Ap em MS 2004 80 00 004399-0/AL (2ª T. rel. Des. Petrucio Ferreira, j. 07 06 2005); Ap em MS 2001 83 00 018981-2/PE (1ª T. rel. Des. Elcio Wanderley de Siqueira Filho, j. 16 12 2004); Ap em MS 2000 81 00 009801-9/CE (1ª T. rel. Des. Elcio Wanderley de Siqueira Filho, j. 16 12 2004); Ap em MS 2001 85 00 005080-2/SE (1ª T. rel. Des. Paulo Roberto de Oliveira Lima, j. 09 09 2003); Remessa Ex Officio em MS 2000 83 00 004211-

no caso de insumo sujeito à isenção e alíquota zero;⁶⁹ e, por fim, (e) nove decisões pela possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção.⁷⁰

3. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, algumas conclusões são possíveis, a saber:

a) A doutrina nacional já se manifestou acerca do tema *sub examine*. De efeito, juristas do mais alto gabarito se posicionaram a favor e contra o creditamento de IPI na aquisição de insumos sujeitos à isenção, alíquota zero ou não-tributação.

b) Em verdade, há posições doutrinárias que advogam pela possibilidade de crédito somente nos casos de isenção, mas outros defendem o crédito em todas as hipóteses (isenção, alíquota zero e não-tributação), sendo certo, ainda, os que não concordam com o crédito em nenhuma das hipóteses.

c) Três são os argumentos básicos para defesa ou negação do direito ao crédito no caso em tela, a saber: (i) o IPI como tributo sobre o valor agregado (ou não), (ii) diferenciação (ou não) entre isenção, alíquota zero e não-tributação e (iii) a previsão constitucional do IPI.

0/PE (3ª T. rel. Des. Hélio Sílvio Ourem Campos, j. 28.08.2003); Ap em MS 2000.05.00.045279-0/PE (3ª T. rel. Des. Edilson Nobre, j. 11.09.2003); Ap em MS 2001.85.00.005078-4/SE (2ª T. rel. Des. Paulo Roberto de Oliveira Lima, j. 22.10.2002); Ap em MS 2000.80.00.002031-4/AL (2ª T. rel. Des. Élio Wanderley de Siqueira Filho, j. 14.05.2002); Ap em MS 2000.05.00.056196-6/PE (2ª T. rel. Des. Élio Wanderley de Siqueira Filho, j. 14.05.2002).

69 Ap em MS 2003.83.00.022997-1/PE (2ª T. rel. Des. Petrucio Ferreira, j. 18.04.2006); Ap em MS 2003.83.00.008743-0/PE (2ª T. rel. Des. Napoleão Maia Filho, j. 27.09.2005); Ap em MS 2001.81.00.019857-2/CE (2ª T. rel. Des. Francisco Cavalcanti, j. 07.06.2005); Ap em MS 2001.83.00.015136-5/PE (3ª T. rel. Des. Paulo Gadelha, j. 13.01.2005); Ap em MS 2000.05.00.007673-0/AL (1ª T. rel. Des. Francisco Wildo, j. 15.12.2004); Ap em MS 2000.83.00.002384-0/PE (3ª T. rel. Des. Paulo Gadelha, j. 19.08.2004); Ag 2001.05.00.001506-0/AL (4ª T. rel. Des. Marcelo Navarro, j. 23.03.2004); AC 2000.83.00.002276-7/PE (2ª T. rel. Des. Francisco Cavalcanti, j. 16.03.2004); Ap em MS 2002.05.00.013105-1/PE (3ª T. rel. Des. Paulo Gadelha, j. 20.11.2003); AC 2000.80.00.007713-0/AL (3ª T. rel. Des. Edilson Nobre, j. 18.12.2003); Ap em MS 99.05.27492-8/CE (1ª T. rel. Des. Paulo Machado Cordeiro, j. 18.10.2001).

70 Ap em MS 2002.81.00.009953-7/CE (4ª T. rel. Des. Ivan Lira de Carvalho, j. 29.11.2005); Ag 2003.05.00.008352-8/AL (3ª T. rel. Des. Rivaldo Costa, j. 22.04.2004); Ap em MS 2000.83.00.001744-9/PE (Pleno, rel. Des. Margarida Cantarelli, j. 20.10.2003); Ap em MS 2001.84.00.002261-0/RN (1ª T. rel. Des. Paulo Machado Cordeiro, j. 12.12.2002); Ap em MS 2000.05.00.033363-5/AL (2ª T. rel. Des. Francisco Wildo, j. 26.09.2000); Ap em MS 97.05.19108-5/SE (1ª T. rel. Des. Ubaldo Ataíde Cavalcante, j. 04.06.1998); Ap em MS 96.05.13721-6/CE (2ª T. rel. Des. Araken Mariz, j. 12.11.1996); MS 95.05.18248-1/PE (Pleno, rel. Des. Araken Mariz, j. 04.09.1996); Ap em MS 96.05.13794-1/RN (3ª T. rel. Des. Geraldo Apoliano, j. 05.09.1996).

d) O STF pelo "entendimento de que a não-cumulatividade constituiria mecanismo que visa a garantir a tributação pelo valor agregado, vinha reconhecendo o direito ao creditamento de IPI nos casos de entrada isenta, sujeita à alíquota zero e não-tributada",⁷¹ conforme RE 350.446/PR e RE 212.484/RS. Contudo, a matéria voltou à discussão naquela Corte no RE 370.682/SC e RE 353.657/PR, de maneira que não se pode mais entender que os precedentes anteriores representam a orientação do STF.

e) Com fundamento nas razões do RE 370.682/SC e do RE 353.657/PR, o STF não aceitou o creditamento de IPI oriundo de aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não-tributação e saída de produto final tributado por este imposto.

f) O RE 370.682/SC e o RE 353.657/PR não cuidaram objetivamente (dispositivo do julgamento) do creditamento na hipótese de entrada de insumo isento de IPI e saída de produto tributado pelo mesmo imposto, pois os casos concretos submetidos ao crivo do STF cuidavam de insumo sujeito à alíquota zero e não-tributação, os quais não foram reconhecidos pelo Excelso Pretório. Destarte, no âmbito dos precedentes do STF, ainda é possível a manutenção e aproveitamento do crédito de IPI na aquisição de matéria-prima isenta e saída de produto industrializado tributado pelo IPI, conforme decidido no RE 212.484-2/RS, quando vencedor o voto do Ministro Nelson Jobim, relator para o acórdão. Nesse sentido, vale ressaltar que, não obstante o recente AgRg no RE 444.267/RS, o STF já se posicionou pela possibilidade do creditamento no caso de isenção dos insumos (AgRg no RE 394.997/CE e QO na AC 1.852-8/CE), sendo certo que o Tribunal Pleno, como já realçado, não tratou dessa questão específica nos julgados mais recentes (RE 370.682/SC e RE 353.657/PR).

g) Da atual composição do STF, é possível identificar a propensão dos votos pela relação a seguir:

(i) Possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção: Min. Carmen Lúcia (AgRg no RE 394.997/CE); Min. Carlos Alberto Menezes Direito (AgRg no RE 394.997/CE); Min. Joaquim Barbosa (QO na AC 1.852/CE).

(ii) Possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção e alíquota zero: Min. Celso Melo (RE 353.657/PR); Min. Cezar Peluso (RE 353.657/PR); Min. Ricardo Lewandowski (RE 353.657/PR).

(iii) Impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação: Min. Gilmar Mendes (AgRg no RE 444.267/RS).

(iv) Impossibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à alíquota zero ou não-tributação: Min. Marco Aurélio (RE 353.657/PR); Min. Joaquim Barbosa (RE 353.657/PR); Min. Ellen Gracie (RE 353.657/PR); Min.

71 TRF 4ª 2ª T. Ap em MS 2003.70.00.070772-0/PR. Irmãos Scheleter Ltda. e União, rel. Juiz Federal Leandro Paulsen, j. 13.12.2005, DJU 18.01.2006. Disponível em: <<http://www.trf4.gov.br/trf4/processos/acompanhamento/>>. Acesso em: 02.05.2008.

Gilmar Mendes (RE 353.657/PR); Min. Ayres Britto (RE 353.657/PR); Min. Eros Grau (RE 353.657/PR).

h) Em sede de recurso especial é inviável a discussão acerca do aproveitamento dos créditos de IPI, decorrentes dos mecanismos da não-cumulatividade, porquanto envolve a verificação da ocorrência ou não de contrariedade ao disposto na CF/88, art. 153, § 3º, II. Contudo, as decisões do STJ colhidas neste trabalho contêm manifestações que tangenciam a questão, ainda que não constante da ementa, mas dos votos dos Ministros Relatores. Assim, considerando apenas as decisões prolatadas nos anos de 2007 e 2008, o STJ se manifestou em três julgados pela possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção (REsp 101.460/SC [2008]; AgRg no REsp 705.624/RJ [2008]; REsp 663.482/RS [2007]).

i) Considerando apenas as decisões proferidas nos anos de 2007 e 2008, os TRF posicionaram-se da seguinte maneira quanto ao tema proposto:

(i) Impossibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação: TRF 1 (onze julgados⁷²); TRF 2 (onze julgados⁷³); TRF 3 (doze julgados⁷⁴); TRF 4 (dezenove julgados⁷⁵);

72. AC 2004.34.00.047021-4/DF (2007); AC 2000.34.00.047577-0/DF (2007); AC 1998.34.00.015159-0/DF (2007); AC 2001.38.01.001299-3/MG (2007); Ap em MS 2004.38.01.005480-5/MG (2007); AC 1999.34.00.011942-0/DF (2007); Ap em MS 2004.35.00.018161-6/GO (2007); Ap em MS 2006.38.00.000712-4/MG (2007); Ap em MS 2003.38.00.002953-3/MG (2007); Ap em MS 2002.38.00.005921-7/MG (2007); Ap em MS 2002.38.00.003608-0/MG (2007).

73. Ap em MS 2002.50.01.001308-1/ES (2007); Ap em MS 2003.50.01.011986-0/ES (2007); AC 2003.50.01.004466-5/ES (2007); AC 2004.50.02.000398-6/ES (2007); Ap em MS 2001.02.01.002323-9/RJ (2007); Ap em MS 2001.51.10.002025-4/RJ (2007); AC 2002.51.01.011786-1/RJ (2007); Ap em MS 2006.51.07.000094-3/RJ (2007); AC 2002.51.01.023771-4/RJ (2007); Ap em MS 2003.51.10.006671-8/RJ (2007); Ap em MS 2003.51.04.002657-6/RJ (2007).

74. Ap em MS 2003.61.00.012836-5/SP (2008); AC 2005.61.05.006006-4/SP (2008); Ap em MS 2005.61.00.022553-7/SP (2008); Ap em MS 2004.61.19.003850-6/SP (2008); AC 2003.61.09.007024-2/SP (2008); Ap em MS 97.03.04.031111-9/SP (2008); Ap em MS 2003.61.05.005409-2/SP (2008); Ap em MS 1999.61.08.009079-2/SP (2007); Ap em MS 2000.61.03.004521-7/SP (2007); Ap em MS 2003.61.19.007881-0/SP (2007); Ap em MS 95.03.014344-6/SP (2007); Ap em MS 95.03.037004-3/SP (2007).

75. AR 2006.04.00.031031-3/RS (2008); AR 2007.04.00.028307-7/RS (2008); Ap em MS 1999.71.08.004469-4/RS (2008); Ap em MS 2004.71.00.036100-6/RS (2007); AR 2006.04.00.025004-3/RS (2007); AC 2006.72.00.005146-6/SC (2007); AC 2005.04.01.033697-5/PR (2007); AC 2005.71.08.002355-3/RS (2007); AC 2006.70.12.000422-0/PR (2007); Ap em MS 2003.72.01.003455-5/SC (2007); Ap em MS 2004.72.03.001463-3/SC (2007); AC 2002.72.01.002459-4/SC (2007); AR 2007.04.00.003851-4/RS (2007); Ap em MS 2006.72.05.005788-9/SC (2007); Ap em MS 2005.70.01.005143-0/PR (2007); AgRg na AR 2006.04.00.025042-0/RS (2007); Ap em MS 2002.72.03.001477-6/SC (2007);

e TRF 5 (cinco julgados⁷⁶).

(ii) Impossibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à alíquota zero ou não-tributação: TRF 1 (dois julgados⁷⁷); TRF 2 (um julgado⁷⁸); TRF 3 (cinco julgados⁷⁹); TRF 4 (nenhum julgado no período); TRF 5 (nenhum julgado no período).

(iii) Possibilidade de creditamento de insumo sujeito à isenção, alíquota zero ou não-tributação: TRF 1 (nenhum julgado no período); TRF 2 (nenhum julgado no período); TRF 3 (dois julgados⁸⁰); TRF 4 (nenhum julgado no período); TRF 5 (três julgados⁸¹).

(iv) Possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção e alíquota zero: TRF 1 (nenhum julgado no período); TRF 2 (nenhum julgado no período); TRF 3 (nenhum julgado no período); TRF 4 (nenhum julgado no período); TRF 5 (nenhum julgado no período).

(v) Possibilidade de creditamento somente no caso de insumo sujeito à isenção: TRF 1 (nenhum julgado no período); TRF 2 (nenhum julgado no período); TRF 3 (vinte e um julgados⁸²); TRF 4 (nenhum julgado no período); TRF 5 (nenhum julgado no período).

AR 2006.04.00.022579-6/SC (2007); Ap em MS 2002.72.01.003463-0/SC (2007).

76. Ap em MS 2004.83.00.012021-7/PE (2007); AC 2005.05.00.019562-5/AL (2007); AC 2007.05.00.005272-0/CE (2007); Ap em MS 2003.05.00.035301-5/PE (2007); AC 2004.05.00.00307590-5/AL (2007).

77. Ap em MS 1999.38.01.005674-9/MG (2007); Ap em MS 2006.38.11.006551-7/MG (2007).

78. AC 1993.51.01.061904-8/RJ (2007).

79. Ap em MS 2000.61.00.005955-0/SP (2008); AC 1999.61.00.023852-9/SP (2008); Ap em MS 2002.61.26.012224-3/SP (2008); AC 2002.61.19.000801-3/SP (2007); Ap em MS 2003.61.00.014293-3/SP (2007).

80. AC 2001.61.00.012374-7/SP (2007); Ap em MS 2001.61.08.008762-5/SP (2007).

81. Ap em MS 2003.82.00.01010830-1/PE (2007); AC 2002.80.00.000791-4/AL (2007); AC 2004.82.01.003595-6/PB (2007).

82. Ap em MS 2001.61.09.004484-2/SP (2008); Ap em MS 2002.61.11.003397-6/SP (2008); Ap em MS 2003.61.02.008078-7/SP (2008); Ap em MS 2000.61.06.003130-0/SP (2007); AC 2003.61.05.009674-8/SP (2007); Ap em MS 2001.61.11.000887-4/SP (2007); AC 1999.03.99.102279-2/SP (2007); AC 2004.61.00.000494-2/SP (2007); Remessa Ex Officio em MS 1999.61.05.017591-6/SP (2007); Ap em MS 2000.61.09.007507-0/SP (2007); Ap em MS 2001.61.06.008152-6/SP (2007); Ap em MS 2000.61.00.035700-6/SP (2007); Ap em MS 1999.61.06.004737-6/SP (2007); Ap em MS 1999.61.00.056861-0/SP (2007); Ap em MS 2002.61.00.016663-5/SP (2007); Ap em MS 2002.61.00.001327-2/SP (2007); Ap em MS 2001.61.14.000639-9/SP (2007); AC 2003.61.26.001470-0/SP (2007); Ap em MS 1999.61.00.056679-0/SP (2007); Ap em MS 2000.61.00.020752-5/SP (2007); Ap em MS 2002.61.00.025260-6/SP (2007).

Por último, como a divergência sobre a matéria ainda está bastante acesa na doutrina e jurisprudência, bem como a possibilidade de mudança de entendimento, como ressaltou o Min. Marco Aurélio no RE 353 657/PR, além do fato da nova composição do STF, seria salutar, até para dar foro de segurança jurídica, manifestação do Supremo sobre a possibilidade ou não de creditamento na entrada de insumos sujeitos à isenção, alíquota zero ou não-tributados (principalmente no caso de isenção) e posterior saída do produto tributado pelo IPI.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano *Direito tributário brasileiro* 9 ed São Paulo: Saraiva, 2003.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.
- CASSONE, Vittorio *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação; classificação dos tributos; interpretação da legislação tributária; doutrina, prática e jurisprudência* 12 ed São Paulo: Atlas, 2000.
- _____. IPI – Princípio da não cumulatividade: interpretação constitucional e as hipóteses de direito de crédito e manutenção do crédito. *Revista de Estudos Tributários* 9-54/139-167, Porto Alegre, mar-abr 2007.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin *A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- COELHO, Sasha Calmon Navarro *Curso de direito tributário brasileiro* 8 ed Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- GASPAR, Walter *Manual de direito tributário* 2 ed Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997.
- HARADA, Kiyoshi *Direito financeiro e tributário* 6 ed São Paulo: Atlas, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito *Curso de direito tributário* 29 ed São Paulo: Malheiros, 2008.
- MARIANO, Paulo Antonio; PERES, Adriana Manni *ICMS e IPI no dia-a-dia das empresas: teoria e prática* 2 ed São Paulo: IOB Thomson, 2006.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva *IPI: distinção entre imunidade, isenção, não-incidência e alíquota zero* *Direito empresarial: pareceres* 2 ed Rio de Janeiro: Forense, 1986, p 298-317.
- _____. (Coord) *Curso de direito tributário* 9 ed São Paulo: Saraiva, 2006.
- MELO, José Soares de *IPI*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord) *Curso de direito tributário* 9 ed São Paulo: Saraiva, 2006.
- PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de *Impostos federais, estaduais e municipais* 3 ed Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- PERES, Adriana Manni et alii *Como utilizar créditos fiscais do IPI, PIS/Cofins e ICMS/SP* São Paulo: IOB Thomson, 2005.
- SABBAG, Eduardo de Moraes *Direito tributário* 9 ed São Paulo: Premier Máxima, 2008.

- SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord) *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho* Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- SILVA FILHO, Benedito Moreira da *Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados anotado* 26 ed São Paulo: IOB Thomson, 2006.
- SOUZA, Rachel Nogueira de; SILVA, Saulo Medeiros da Costa *Alíquota zero e isenção; naturezas jurídicas e consequências práticas quanto à compensação tributária* *Revista de Estudos Tributários* 9-50/62-71, Porto Alegre, jul-ago 2006.
- TORRES, Ricardo Lobo *Curso de direito financeiro e tributário* 15 ed Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- VIEIRA, José Roberto *Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maior completo ou completa nudez?* In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord) *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho* Rio de Janeiro: Forense, 2007.