

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em
Direito Tributário e Finanças Públicas

RENATA ANDREA JONER

O DIREITO AO CREDITAMENTO DO IPI NA AQUISIÇÃO DE
INSUMOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.

Brasília - DF
FEVEREIRO 2015

RENATA ANDREA JONER

**O DIREITO AO CREDITAMENTO DO IPI NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DA ZONA
FRANCA DE MANAUS.**

Monografia apresentada como requisito para conclusão do Curso de Pós Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas no Instituto Brasiliense de Direito Público.

Orientador:

**BRASÍLIA
FEVEREIRO 2015**

RENATA ANDREA JONER

**O DIREITO AO CREDITAMENTO DO IPI NA AQUISIÇÃO DE
INSUMOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.**

Monografia apresentada como requisito para conclusão do Curso de Pós Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas no Instituto Brasiliense de Direito Público.

Orientador:

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção____(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu marido, Thiago Moreira Parry, pelo carinho, compreensão, companheirismo, paciência, e, sobretudo, por me auxiliar, mais uma vez, a concretizar um objetivo. Sinto que sou capaz de superar todo e qualquer desafio com maior facilidade quando você está ao meu lado, muito obrigada!

RESUMO

O exame da questão acerca do direito ao aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, decorrentes de operações de aquisições de produtos intermediários isentos provindos da Zona Franca de Manaus, foi desenvolvido com análise das características do Imposto Sobre Produtos Industrializados, das questões que circundam o princípio da não-cumulatividade, e da interpretação das normas e princípios que culminaram na criação da Zona Franca de Manaus. A finalidade da pesquisa foi demonstrar que uma isenção que alcança uma operação do ciclo sujeito ao imposto tem por objetivo reduzir a carga tributária total, motivo pelo qual deverá gerar direito ao crédito.

Palavras-chave: Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, não cumulatividade, crédito tributário, creditamento, isenção, Zona Franca de Manaus.

ABSTRACT

Consideration of the question about the right to use the tax credits - IPI arising from intermediates acquisition operations stemmed exempt from the Manaus Free Trade Zone, was developed with analysis of the Tax on Industrialized Products features, the issues that surrounding the principle of non-cumulative, and the interpretation of the rules and principles that led to the creation of the Manaus Free Trade Zone. The purpose of the research was to demonstrate that an exemption which achieves a cycle of operation subject to tax aims to reduce the total tax burden, why should generate right to credit.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E SUAS BALIZAS CONSTITUCIONAIS	10
1.1. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	10
1.2. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	16
O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, É UM DESSES PRINCÍPIOS QUE POSSUI APLICAÇÃO ESPECÍFICA AO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. EM RAZÃO DA RELEVÂNCIA DAS QUESTÕES QUE CIRCUNDAM TAL PRINCÍPIO, SUAS CARACTERÍSTICAS SERÃO ABORDADAS NO TÓPICO SEGUINTE.	17
1.3. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE	17
1.4. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE	20
2. DISTINÇÃO ENTRE NÃO INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO PARA FINS DE CREDITAMENTO E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	24
2.1. NÃO INCIDÊNCIA	24
2.2. ALÍQUOTA ZERO	25
2.3. ISENÇÃO E IMUNIDADE	26
2.4. A RESTRIÇÃO CONSTITUCIONAL AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS E A INEXISTÊNCIA DE NORMA EXPRESSA PARA O IPI	28
2.5. O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE IPI E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.	30
3. O DIREITO AO CREDITAMENTO DE IPI NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS	37
3.1. A ZONA FRANCA DE MANAUS E SEUS BENEFÍCIOS FISCAIS	37
3.2. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 592.891/SP, REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.....	41
3.3. OS ARGUMENTOS ACERCA DA AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO DO IPI NA ENTRADA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS	43
3.4. A POSSIBILIDADE CREDITAMENTO DE IPI DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS	46
CONCLUSÃO	51
REFERÊNCIAS.....	53

INTRODUÇÃO

Propõe-se, com o presente trabalho, examinar o direito ao aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados, em virtude da aquisição de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, utilizados na fabricação de mercadorias com saída tributada.

A escolha do tema decorre, sobretudo, do interesse em compreender a possibilidade de creditamento de IPI na aquisição de insumos desonerados, em virtude de se uma das discussões mais intrigantes envolvendo o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Assinale-se que a delimitação proposta pelo presente trabalho apresenta relevância acadêmica, especialmente no que diz respeito ao fato de que o IPI é também considerado um imposto sobre o consumo de produtos industrializados, de modo que o consumidor final é quem arca com a tributação incidente sobre toda a cadeia de produção.¹ Ou seja, embora “formalmente” o IPI não seja um imposto sobre o consumo, na prática, o encargo é efetivamente transferido ao adquirente², sendo certo que o direito ao aproveitamento de créditos poderá, inclusive, refletir no preço dos produtos.

Além disso, a definição do direito ao aproveitamento de crédito de IPI de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, passa, necessariamente, pelo exame e contornos do princípio da não-cumulatividade, que está previsto na maioria dos ordenamentos jurídicos em todos os continentes.³

Nesse contexto, o objetivo do princípio da não-cumulatividade é evitar a incidência do IPI nas várias etapas do processo produtivo, de modo que se uma etapa já foi submetida à tributação, esse ônus seja reduzido no produto final.

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 288.

² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 471.

³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 474.

Por outro lado, existem posicionamentos no sentido de que o aproveitamento de créditos de IPI, com fundamento no princípio da não-cumulatividade, disciplinado no artigo 153, § 3º, 11, da Constituição Federal, pressupõe-se efetivo pagamento do tributo na operação anterior.

Surge, então, o seguinte questionamento: ao adquirir insumos isentos originários da Zona Franca de Manaus, o industrial está autorizado a aproveitar os créditos de IPI, com fundamento no princípio da não-cumulatividade?

A resposta a esse questionamento é o que se pretende buscar nas razões seguintes, a partir do exame das características do Imposto Sobre Produtos Industrializados, das questões que circundam o princípio da não-cumulatividade, e da interpretação das normas e princípios que culminaram na criação da Zona Franca de Manaus.

Para o enfrentamento do problema, a metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, por meio do estudo do material já publicado, livros, artigos, periódicos, jurisprudência e material disponibilizado pela Internet, bem como pela consulta a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e dos demais tribunais pátrios.

1. ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E SUAS BALIZAS CONSTITUCIONAIS

1.1. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O Imposto sobre Produtos industrializados - IPI é um tributo de competência da União, conforme prescreve o artigo 153, inciso IV, da Carta Constitucional de 1988.

A competência para a criação ou instituição do IPI foi outorgada a União, “que tem poder de criar determinados tributos, e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos Constituição”⁴.

Além do disposto na Carta Constitucional, o imposto em questão está disciplinado, também, nos artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional, na Lei nº 4.502/64, e no Decreto 7.212/2010 que regulamenta a cobrança, fiscalização arrecadação e administração do IPI.

Nas palavras de Ives Gandra Martins, ao lado do Imposto de Renda - IR, o Imposto sobre Produtos industrializados - IPI, é um dos principais impostos com função arrecadatória da União, uma vez que representa grande parcela de sua arrecadação, não obstante seja constante a sua utilização também como tributo extrafiscal⁵.

Conforme explica Hugo de Brito Machado

“O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores

⁴ AMARO, LUCIANO. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 115

⁵ MARTINS, Ives Gandra. **O Sistema tributário na Constituição**. 6 ed. Ed. Atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 390-393.

econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia”⁶

Nesse contexto o IPI pode ser utilizado pela União para estimular condutas e modificar comportamentos que embora sejam lícitos, são indesejáveis aos interesses do Estado. É possível observar, na prática a utilização do IPI como um importante mecanismo de regulação de mercados.⁷

O IPI é também considerado um imposto sobre o consumo de produtos industrializados, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com a tributação incidente sobre toda a cadeia de produção.⁸ Em verdade, “formalmente” o IPI não é um imposto sobre o consumo, mas na prática, o encargo é efetivamente transferido ao adquirente.⁹

As situações hipotéticas que atraem a incidência do IPI (fato gerador) são as descritas no art. 46 do CTN, a saber:

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

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

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

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

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

A partir da leitura do dispositivo acima transcrito, é possível observar que o legislador fixou como hipóteses de incidência o desembaraço aduaneiro do produto

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores. 31 Ed., 2010, p.74.

⁷ MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 13 Ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 663.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 288.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 471.

de procedência estrangeira, a saída do estabelecimento industrial e a arrematação em leilão do produto apreendido ou abandonado.

A doutrina de Aliomar Baleeiro ensina que as hipóteses previstas no artigo 46, do Código Tributário Nacional, podem ser definidas como variações do aspecto temporal de incidência¹⁰, ou seja, o momento em que é configurada a situação que atrai a incidência do tributo, no caso, o IPI.

Na definição Sacha Calmon Navarro Coelho¹¹:

“a hipótese de incidência do IPI requer, para sua configuração, uma ‘operação’ cujo objeto seja um produto que tenha sido industrializado por uma das pessoas que a realizou (a operação). Logo, o IPI só tem lugar durante as fases de industrialização, desde as operações de saída da matéria prima até a saída realizada pelo último agente econômico que realize alguma modificação na ‘natureza funcionamento, acabamento, apresentação ou finalidade do produto (...).”

Para que seja possível identificar a real extensão do imposto em questão, é preciso avaliar também o aspecto material da hipótese de incidência, ou seja, avaliar com cautela o conceito de produtos industrializados, tarefa essa que é uma das mais complexas na análise do IPI.

O parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional estabelece que serão considerados industrializados, para fins de incidência do IPI, o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que “modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

Em função disso, a legislação do IPI contempla uma expansão do conceito de produtos industrializados, fixando a incidência do imposto em operações que não acarretam necessariamente a alteração da natureza do produto, conforme se extrai do art. 4º do RIPI (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), que

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 478.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 443.

define como industrialização operações de beneficiamento, montagem e acondicionamento.

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

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

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

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

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

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

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

Nesse contexto é possível afirmar que, para fins de incidência do IPI, será considerado produto industrializado aquele decorrente de processo em que ocorra uma alteração física, química, mecânica ou técnica, adquirindo uma utilidade nova ou, que de algum modo, se mostre mais bem ajustado para o consumo do que a substância bruta principal.¹²

Cabe ressaltar, que de outra sorte, o IPI não incide nas operações de exportação, pois, por expressa determinação do artigo 153, § 3º, inciso III, da CF/1988, o imposto em questão não onera os produtos destinados ao exterior.

A base de cálculo do IPI está igualmente definida no artigo 47 do Código Tributário Nacional, e será variável de acordo com a hipótese de incidência, podendo ser: a) o valor da operação de saída do produto do estabelecimento do contribuinte; b) o preço normal acrescido o imposto de importação, das taxas aduaneiras e dos embargos cambiais; ou c) o preço da arrematação no caso de

¹² MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 13 Ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p.667-669.

produto apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Por essa razão, a doutrina classifica o IPI como um imposto real, tendo em vista que recai sobre bens e produtos previamente determinados.¹³

Outra característica marcante do IPI é a sujeição ao princípio da não-cumulatividade,¹⁴ que em razão da importância para os objetivos do presente trabalho será discutido em tópico específico mais adiante.

Em virtude da sua natureza seletiva, o IPI possui alíquotas que variam de acordo com a essencialidade do produto (art. 153, § 3º, da CF). Visando possibilitar a concretização da seletividade, foi criada uma tabela de classificação de produtos denominada Tabela de Incidência do Imposto sobre produtos Industrializados – TIPI (art. 2º, Decreto nº 7.212/2010).

Dessa forma, as alíquotas do imposto na Tabela de Incidência do Imposto sobre produtos Industrializados – TIPI, poderão variar de 0 (zero) a 330% (trezentos e trinta por cento), “em função da grandeza econômica tributada”¹⁵.

Além disso, vale ressaltar que a alteração das alíquotas do IPI está excetuada do princípio da legalidade, conforme o disposto no art. 153, § 1º da CF.

Dessa forma, embora a Constituição Federal autorize o Poder executivo a aumentar tributos por meio de lei em sentido lato, compreendidos nesse conceito os decretos presidenciais ou portarias do Ministério da Fazenda, não existe exceção para a criação de tributos.

O contribuinte do IPI será sempre o industrial ou quem a lei a ele equiparar (art. 51, I, CTN) e o importador em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (art. 51, I, CTN e art.

¹³ SABAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9º ed. Ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008, p.449.

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 13 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 677-679.

¹⁵ SABAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9º ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008, p.452.

24, I, Decreto nº 7.212/2010). Também é considerado sujeito passivo o arrematante, quando adquire produtos apreendidos ou abandonados (art. 51, IV, CTN).

Como podemos constatar, além do IPI incidir sobre mercadorias nacionais, incidirá também em relação aos produtos importados, mesmo que fabricados em outros países.

Segundo Manoel Álvares, o sujeito passivo do IPI será definido de acordo com a hipótese de incidência, de modo que somente aqueles que praticam atos e fatos descritos na legislação como sujeitos a hipótese de incidência é que poderão ser considerados sujeitos passivos.¹⁶

Nesse contexto, importa destacar o conteúdo do enunciado da Súmula nº 591 do Supremo Tribunal Federal que dispõe o seguinte: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do Imposto sobre Produtos industrializados.” Isso significa, por exemplo que a imunidade recíproca não tem aplicação na cobrança do IPI, uma vez que o contribuinte de direito é o industrial ou produtor, e o comprador é apenas o contribuinte de fato.

Além disso, o IPI é um tributo sujeito ao lançamento por homologação (autolancamento), o que significa que o próprio sujeito passivo é responsável pela apuração do montante do tributo devido, ocasião em que realiza a correta identificação da base de cálculo e da alíquota aplicável. Apenas nas hipóteses do contribuinte efetuar a declaração e não realizar voluntariamente o pagamento do tributo¹⁷, ou então quando efetuar a correta indicação da base de cálculo e/ou alíquota aplicável, é que estará sujeito ao lançamento de ofício.

¹⁶ FREITAS, Vladimir Passos de (Org.). **Código Tributário Nacional Comentado**: doutrina e jurisprudência. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p.186.

¹⁷ FREITAS, Vladimir Passos de (Org.). **Código Tributário Nacional Comentado**: doutrina e jurisprudência. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p.167.

1.2. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Antes de discorrer acerca dos princípios constitucionais tributários, e de seu substancial papel no sistema constitucional tributário, importa lembrar que os princípios são corriqueiramente definidos como dogmas universais “decorrentes da própria essência da legislação positiva, estabelecendo, assim as opiniões lógicas necessárias legislativas”¹⁸.

Segundo Crepaldi, os Princípios também podem ser conceituados como

“regra básica implícita ou explícita que, por sua grande generalidade, ocupa posição de destaque no ordenamento jurídico e, por isso, vincula o entendimento e a boa aplicação, seja dos simples atos normativos, seja dos próprios mandamentos constitucionais”¹⁹.

Nesse contexto, os princípios são riquíssimas fontes do direito, e representam verdadeiras balizas para o comportamento dos cidadãos, do Estado, e para os magistrados no exercício da função jurisdicional. Aliás, a utilização dos princípios como fundamento para a prolação de decisões está expressamente prevista no artigo 126 do Código de Processo Civil, e no artigo 4^a da Lei de Introdução ao Código Civil.

Os princípios constitucionais tributários, por sua vez, também são doutrinas universais, verdadeiras máximas estampadas na Carta Constitucional, e que orientam os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e também os cidadãos, contribuintes, e jurisdicionados.²⁰

Em sua obra Hugo de Brito Machado²¹ afirma expressamente que a função precípua dos princípios constitucionais tributários é “*proteger o cidadão contra os*

¹⁸ SANTOS, Washington dos. **Dicionário jurídico brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p.

¹⁹ CREPALDI, Silvio Aparecido. Princípios Constitucionais Tributários. Disponível em http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_06/anexos/principios_constitucionais_tributarios.pdf . Acesso em 12.02.2015.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 205-206.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p.27.

abusos do Poder”, tendo em vista que grande parte dos princípios constitucionais tributários representam limitações ao poder de tributar.

Dentre os diversos princípios constitucionais tributários, vale mencionar, de forma exemplificativa, os seguintes: estrita legalidade (artigo 150, I, CF), anterioridade e (artigo 150, III, b), noventena, irretroatividade (artigo 150, III, a, CF), proibição a instituição de tributo com efeito de confisco (artigo 150, IV, CF), capacidade contributiva (artigo 145, §1º, CF), uniformidade geográfica (artigo 151, I, CF), não-cumulatividade (artigos 153, § 3º, 155 § 2º,I, 154, I, e 195, § 4º, CF), isonomia (artigo 150, II, CF), e da imunidade recíproca (artigo 150, VI, CF).

Importa mencionar, ainda, que alguns princípios constitucionais tributários são aplicáveis a apenas algumas espécies de impostos. Conforme explica Luciano Amaro, “alguns impostos têm o seu perfil constitucional completado com a indicação de princípios que não se aplicam, como regra, à generalidade dos impostos”.²²

Nessa esteira, o aludido doutrinador cita diversos exemplos, tais como o do princípio da seletividade (artigo 153, § 3º, CF) que é característico do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ou ainda os princípios da generalidade e universalidade típicos do Imposto de Renda – IR (artigo 153, § 2º, I, CF).²³

O princípio da não-cumulatividade é um desses princípios que possui aplicação específica ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Em razão da relevância das questões que circundam tal princípio, suas características serão abordadas no tópico seguinte.

1.3. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE

²² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 172.

²³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 173.

A Carta Constitucional de 1988 prescreveu expressa e objetivamente, no artigo 153, § 3º, inciso II, a obrigação de observância do princípio da não-cumulatividade em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ao dispor que deverá ser compensado em cada operação o montante cobrado nas operações anteriores.

O princípio da não-cumulatividade também é obrigatório para o ICMS, nos termos do artigo 155, § 2º, I, da CF, e em relação as contribuições sociais, consoante estampado no artigo 195, § 12, da CF. Além disso, conforme previsto nos artigos 154, I, e 195, § 4º, da CF, o princípio da não-cumulatividade deverá ser observado quando do exercício da competência residual da União.

Posteriormente, a não-cumulatividade foi prevista pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para as contribuições ao PIS/PASEP e para a COFINS.

A Carta Constitucional de 1967 foi a primeira constituição brasileira a adotar o princípio da não-cumulatividade, tendo sido o aludido princípio mantido nas constituições subsequentes, seguindo as tendências dos países europeus, tais como Alemanha, Inglaterra e Irlanda.²⁴

Em verdade, conforme ensina Aliomar Baleeiro, o princípio da não-cumulatividade está previsto na maioria dos ordenamentos jurídicos em todos os continentes, e a sua influencia na sistemática tributária culminou na modificação do chamado “imposto sobre vendas brutas” para o atual imposto sobre valor agregado. Nessa linha, ressalta que na sistemática de reconhecimento de créditos oriunda da não-cumulatividade, a sua utilização tornou-se uma técnica muito atual, e que garante a “neutralidade” da incidência do tributo em toda a cadeia produtiva.²⁵

Segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho²⁶ o princípio da não-cumulatividade pode ser definido da seguinte forma:

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 475.

²⁵ Idem, , p. 474.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 217-218.

“O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente nas anteriores, mas preordena valores como o da justiça da tributação, respeito a capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e industrialização de produtos.”

No mesmo sentido, vale trazer à colação as lições de Leandro Paulsen, que assim o define:

“(...) a não cumulatividade é uma técnica de tributação (...). Visa impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica.”²⁷

Como se percebe, o objetivo do princípio da não-cumulatividade é evitar a incidência do imposto nas várias etapas do processo produtivo, de modo que se uma etapa já foi submetida à tributação, esse ônus seja reduzido no produto final.

Em outras palavras, em razão da não-cumulatividade a incidência tributária dos impostos plurifásicos apenas atingirá o produto final, uma vez que foram instituídos especificamente para atingir o consumo, e não a produção e o comércio.²⁸

Além de ser uma regra oponível à União, é fundamental que o princípio da não-cumulatividade seja rigorosamente observado pelo contribuinte, uma vez que, em regra, é o próprio contribuinte o responsável pela contabilização e escrituração dos créditos e dos débitos envolvidos na operação.²⁹

²⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da jurisprudência**. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p.308.

²⁸ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 476.

²⁹ MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 13 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 677-678.

³⁰ MARTINS, Ives Gandra. **O Sistema tributário na Constituição**. 6 Eed., eEd. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 393

1.4. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Para Ives Gandra Martins, o IPI foi o primeiro imposto nacional a “hospedar a teoria da não-cumulatividade por inteiro”, ou seja, “a alicerçar-se fundamentalmente na teoria do valor agregado”.³⁰

Tratando especificamente do IPI, conforme outrora mencionado, a Constituição Federal de 1988 firmou expressamente que o Imposto Sobre produtos industrializados - IPI, “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.” (artigo 153, § 3º, inc. II).

Embora a Constituição Federal estabeleça que o imposto será apurado em cada operação, na prática, a verificação dos créditos a serem aproveitados é realizada de forma periódica. Ou seja, a apuração dos créditos é efetuada conforme a disposição contida no artigo 49, do Código Tributário Nacional, que preceitua o seguinte:

“O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.”

Nesse mesmo sentido, o artigo 225, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI dispõe o seguinte:

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

Para melhor vislumbrar a aplicação prática do princípio em relação ao IPI, vale trazer a colação as lições estampadas na obra de Hugo de Brito Machado, no ponto em que explicita o seguinte:

“Em uma empresa industrial, por exemplo, isso significa dizer o seguinte: a) faz-se o registro como crédito, do valor do IPI relativo as 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.”³¹

Da passagem acima transcrita, é possível extrair que a sistemática da não-cumulatividade do IPI no processo de industrialização não se opera produto por produto, mas comparando entradas e saídas em um determinado período de tempo.³²

Daí porque, ao interpretar o aproveitamento de créditos de IPI decorrente do princípio da não-cumulatividade, a doutrina majoritária, sustenta que o vocábulo “cobrado”, contido no artigo 153, § 3º, da CF, não deverá ser considerado no sentido do imposto efetivamente desembolsado (pago) em cada entrada, mas no sentido do IPI que incidirá sobre a operação como um todo.

Além disso, o direito ao crédito decorrente do princípio da não-cumulatividade é meramente escritural, ou seja, é inexigível enquanto crédito pecuniário na via judicial, de modo que apenas será formalizado se o contribuinte praticar os atos administrativos previstos na legislação.³³

Acerca da não-cumulatividade do IPI e do aproveitamento dos créditos gerados em razão desse instituto, um aspecto bastante controvertido diz respeito aos produtos que podem gerar créditos ao industrial. A disciplina acerca das

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 351.

³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, P. 437.

³³ CEZAROTI, Guilherme. Argumentação Jurídica e o Direito ao Crédito Presumido de IPI dos Insumos e Matérias-Primas Isentos Adquiridos na Zona Franca de Manaus. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 221, fev.2014, p. 42.

espécies de créditos que poderão ser aproveitados está estampada nos artigos 226 e seguintes do RIPI.

Dentre as discussões mais acirradas e submetidas ao exame do poder judiciário, vale mencionar a controvérsia envolvendo a possibilidade do contribuinte creditar-se do valor do IPI, quando pago em razão de operação de aquisição de bens destinados ao uso ou à integração no ativo fixo de seu próprio estabelecimento. Nesse caso, a jurisprudência consolidada tanto no âmbito do Superior Tribunal de Justiça³⁴ como do Supremo Tribunal Federal³⁵ concluiu de que os bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final não geram direito a crédito de IPI.

Cabe mencionar, que ao examinar a contenda, o Supremo Tribunal Federal afastou a alegação trazida pelos contribuintes de ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade, ao fundamento de que, para a aplicação de tal princípio, deverá ser rigorosamente observada a escrituração de créditos e débitos, de modo que, o valor pago na entrada será compensado com o que for pago na saída, e sendo estabelecimento o destinatário final do produto, não há saída, e por isso não gera créditos³⁶.

Sobre esse aspecto, o Ministro Roberto Barroso ressaltou, no entanto, que o aproveitamento de créditos pelo estabelecimento que estiver na posição de consumidor final de determinado produto poderá ser realizado nas situações em que a legislação infraconstitucional fixar a hipótese do crédito financeiro. A fim de exemplificar a assertiva, citou a disciplina concernente ao ICMS, na qual o contribuinte está autorizado a realizar a compensação dos créditos decorrentes da aquisição de bens integrantes do ativo fixo e bens de consumo, por expressa determinação legal, em razão do disposto na Lei Complementar nº 87/96.³⁷

³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1075508/SC. Relator LUIZ FUX. Brasília, DF, 19 set. 2009. DJe de 13.10.09.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 195894, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Brasília, DF, em 14 nov. 2000, DJ de 16 fev. 2001.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 848516 AgR. Relator Min. ROBERTO BARROSO, Brasília, DF, em 25 fev. 2014, DJe-63 de 31 mar. 2014.

E seguindo esse raciocínio, o Ministro Roberto Barroso trouxe uma interessante reflexão acerca do tema, porquanto classificou/diagnosticou a existência de “duas facetas da não-cumulatividade: não-cumulatividade física de matriz constitucional e não-cumulatividade financeira de matriz infraconstitucional.” Segundo esse entendimento, se a matriz constitucional foi observada isoladamente, o direito de crédito do IPI está restrito aos insumos (matéria prima, produtos intermediário e material de embalagem) que integram fisicamente o produto industrializado. Para que o contribuinte possa aproveitar créditos de quaisquer outras operações que não estejam circunscritas nas situações acima descritas, é necessário que exista uma matriz infraconstitucional, ou seja, uma norma legal prevendo a possibilidade da utilização de tais créditos.³⁸

Com efeito, consideradas essas e outras premissas até aqui delineadas temos que diversas interpretações podem ser extraídas da disposição contida no art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal de que IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”, sendo certo que restará ao Supremo Tribunal Federal definir qual será a interpretação que melhor se compatibiliza com as diretrizes constitucionais, ou ao Legislador regulamentar a matéria explicitando os contornos práticos da matriz constitucional.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 848516 AgR. Relator Min. ROBERTO BARROSO, Brasília, DF, em 25 fev.2014, DJe-63 de 31 mar. 2014.

2. DISTINÇÃO ENTRE NÃO INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO PARA FINS DE CREDITAMENTO E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Dentre as questões mais intrigantes envolvendo o Imposto sobre Produtos Industrializados e o princípio da não-cumulatividade estão as questões envolvendo o direito ao crédito do imposto na aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos, quando: 1) a saída do produtos finais é isenta, imune, não tributada, ou com alíquota zero; 2) não foram tributados na operação anterior (isentos, imunes, alíquota zero ou não tributados).

Para a avaliação acerca do direito ao aproveitamento de créditos nas circunstâncias acima identificadas, em um primeiro momento, tanto a doutrina quanto a jurisprudência diferenciam o tratamento em relação a cada um desses institutos (isenção, imunidade, alíquota zero ou não tributados), diferenciando também os efeitos em relação aos produtos isentos.

Dessa forma, antes de enfrentar tal controvérsia, impõe-se uma sintética exposição acerca dos conceitos de não-incidência, alíquota zero, isenção e imunidade.

2.1. NÃO INCIDÊNCIA

A não incidência é a situação que não se enquadra na regra de tributação. Ou seja, segundo Hugo de Brito Machado a não-incidência “configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.”³⁹

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 242.

Com efeito, se a situação hipotética enquadra-se no conceito de não incidência, nessa circunstância a obrigação tributária sequer chegou a nascer, motivo pelo qual também não há que se falar em nascimento do crédito respectivo.

Luciano Amaro ensina que os fatos que não estão configurados dentro das situações legalmente previstas para a incidência tributária, estão no “campo” da não incidência tributária.⁴⁰

2.2. ALÍQUOTA ZERO

A alíquota zero nada mais é do que a redução total da alíquota de um tributo com o objetivo de afastar integralmente o ônus tributário em uma determinada operação.

Como se sabe, essa manobra de redução integral do percentual da alíquota de determinado tributo para a afastar inteiramente da carga tributária é utilizada para burlar o princípio da legalidade. Como explica Sacha Calmon Navarro⁴¹:

“A alíquota zero, tendo em vista as restrições legais que cercam a concessão das isenções fiscais, é largamente utilizada no IPI, tanto como imposto de importação já estudado, demonstrando mais uma vez a funcionalidade do instituto, diverso da isenção (...) a qual vimos, tem larga utilização nos impostos em que o Executivo está livre os princípios da legalidade e da anterioridade no tangente a fixação das alíquotas por motivos emergenciais, como é de elementar lógica, já que a isenção está estritamente sujeita ao princípios da legalidade e da generalidade da tributação.”

No mesmo sentido estão as ponderações feitas por Hugo de Brito Machado⁴²:

⁴⁰ AMARO, LUCIANO. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p.439.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 349.

“A alíquota zero representa uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus do tributo sobre certos produtos, temporariamente, sem os isentar. A isenção só pode ser concedida por Lei (CTN, art. 97, inc. VI). Como é permitido ao poder Executivo, por disposição constitucional (CF, 153, §1º) alterar as alíquotas do IPI, dentro dos limites fixados em lei, e a lei não fixou limite mínimo, tem sido utilizado o expediente de reduzir a zero as alíquotas de certos produtos.”

Na alíquota zero ocorre o surgimento tanto obrigação quanto crédito tributário, mas não há desembolso por parte do contribuinte, pois ao colocar a alíquota zero na equação para o cálculo do montante do tributo devido o resultado será zero.

2.3. ISENÇÃO E IMUNIDADE

A isenção é uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário, conforme previsto no art. 156, do Código Tributário Nacional. A isenção apenas poderá ser concedida por determinação expressamente contida na lei, e pode ser fixada em caráter geral ou específico.⁴³

Na definição de Hugo de Brito, a isenção “é a exceção feita por lei à regra jurídica de tributação.”⁴⁴

Como se percebe, em relação à isenção há o nascimento da obrigação jurídica tributária, no entanto, o crédito decorrente de tal obrigação é afastado por expressa determinação legal.

Segundo a concepção de Luciano Amaro, a isenção “atua geralmente num sistema de par de normas, em que uma é a regra, a outra é exceção”, desse modo, para que a isenção seja instituída, antes dela existe uma norma criando a hipótese de incidência tributária.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

⁴⁴ Idem.

Além disso, nos termos dos artigos 150, § 6º, e 151, inciso III, da Constituição Federal, a isenção apenas poderá ser concedida por lei da mesma pessoa política que detêm competência constitucional para instituir o tributo de cuja exoneração se trate, de modo que é vedado no ordenamento jurídico nacional a concessão de isenção heterônoma.⁴⁵

Importa mencionar, ainda, conforme disposto no artigo 178 do Código Tributário Nacional, que a isenção poderá ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, salvo nas situações em que for concedida por prazo certo, ou condicionada ao cumprimento de alguma condição. Isso significa que, caso a isenção tenha sido concedida por um prazo previamente definido na lei ou condicionada a imposição de algum ônus ao contribuinte, não poderá ser repentinamente revogada, sob pena violação ao princípio da segurança jurídica, e até mesmo maltrato ao direito adquirido.⁴⁶

No mesmo sentido é o enunciado nº 544 da Sumula do Supremo Tribunal Federal que dispõe o seguinte: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.”

A imunidade, por sua vez, diferentemente da isenção, pode ser definida como uma regra expressamente prevista no texto constitucional, e que impede o surgimento da obrigação tributária.⁴⁷

Daí porque, conforme explica o Prof. Roque Antônio Carraza, a imunidade é um “fenômeno” que atinge diretamente a própria competência para a instituição de tributos, tendo em vista que opera “no plano da definição da competência tributária”⁴⁸.

⁴⁵ FREITAS, Vladimir Passos de (Org.). **Código Tributário Nacional Comentado**: doutrina e jurisprudência. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p.718.

⁴⁶ FREITAS, Vladimir Passos de (Org.). **Código Tributário Nacional Comentado**: doutrina e jurisprudência. 2 Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, 720.

⁴⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed.Ed Atual. e aum. São Paulo. Malheiros Editores, 2011, p. 775.

⁴⁸ Idem, p. 775.

Isso significa que as normas constitucionais que contemplam imunidades impedem que as normas de tributação atuem, criando situações de não incidência permanentes, e fixam a incompetência das pessoas políticas, e outorgando a determinadas pessoas o direito de não serem submetidas a determinadas obrigações fiscais.⁴⁹

Para Paulo de Barros Carvalho⁵⁰, a imunidade deve ser compreendida como:

“a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto d Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”

No mesmo sentido é a doutrina de Luciano Amaro, ao afirmar que as imunidades são determinadas situações materiais, envolvendo pessoas, bens ou serviços, que foram expressamente escolhidos pela Carta Constitucional, para não serem atingidas pelo poder de tributar.⁵¹

As imunidades tributárias, em sua maioria, estão previstas nos artigos 150 ao 152, da Constituição Federal, na seção das “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”.

2.4. A RESTRIÇÃO CONSTITUCIONAL AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS E A INEXISTÊNCIA DE NORMA EXPRESSA PARA O IPI

Conforme já exposto anteriormente o IPI e o ICMS estão constitucionalmente amparados pelo princípio da não-cumulatividade.

⁴⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. Ed Atual. e aum. São Paulo. Malheiros Editores, 2011, p. 772-773.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 234.

⁵¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 175.

No caso do ICMS, no entanto, o princípio da não-cumulatividade foi atingida pela exceção prevista no artigo 155, § 2º, inciso II, da CF, que afasta o direito ao crédito nas hipóteses de operações sujeitas a isenção ou não-incidência do tributo.⁵²

Em relação ao IPI, a Constituição Federal não estabeleceu qualquer restrição ao direito de utilização dos créditos, não tendo fixado diferenciação em relação à manutenção dos créditos nas entradas/saídas com isenção, não incidência⁵³, alíquota zero ou imunidade.

A disparidade no tratamento atribuído pela Constituição Federal em relação ao ICMS e o IPI, é um dos principais argumentos apresentados pelos contribuintes para defender a manutenção dos créditos em relação ao IPI, na aquisição de insumos ou matérias primas não tributadas.⁵⁴

Além disso, em virtude do direito ao aproveitamento de créditos de IPI não estar abarcado por nenhuma restrição ou vedação no texto constitucional, a doutrina passou a defender que onde o constituinte não impôs limitação, o interprete não está autorizado a o fazer.

Essa é a posição adotada por Paulo de Barros Carvalho, que em sua obra pontificou o seguinte:

“A Constituição Federal de 1988 prevê, especificamente, para o ICMS que a isenção ou não incidência, salvo determinação em de lei em contrário, não implicará crédito com o montante devido nas operações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo as operações anteriores. Tal exceção, ao princípio constitucional da não cumulatividade é aplicada somente ao ICMS, motivo pelo qual nenhuma restrição poderá ser criada no âmbito do IPI.”⁵⁵

⁵² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. P. 504.

⁵³ MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 13 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 678.

⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. P. 504.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 218.

Para o Professor Paulo de Barros, estender a restrição prevista no texto constitucional para o ICMS ao IPI “não encontra suporte na concepção sistemática de nosso direito positivo”. Explica que antes da Emenda Constitucional nº 23, de 01/12/83, também não existia limitação constitucional ao aproveitamento de créditos de ICMS e que a regra foi inserida com o objetivo de conter a guerra fiscal entre as unidades federativas. Tal motivação, no entanto, é inaplicável ao IPI, uma vez que é tributo de competência da União, e, portanto, não há que se falar em guerra fiscal.⁵⁶

No mesmo sentido estão as lições do sempre brilhante Sacha Calmon Navarro Coelho, ao dizer que “onde o legislador distingue, não cabe ao interprete ignorar a distinção”. Mais adiante conclui: “Logo, o crédito das operações anteriores, no caso do IPI, são aproveitáveis em ocorrendo imunidade, e, por extensão, isenção.”⁵⁷

Como se percebe, prevalece na doutrina o entendimento no sentido de que em virtude do texto constitucional ter dado tratamento distinto aos dois tributos, a restrição imposta ao ICMS não poderá ser estendida ao IPI.

2.5. O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE IPI E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Conforme explicitado anteriormente, em virtude da determinação constitucional de observância do princípio da não-cumulatividade em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, o valor do IPI pago na operação anterior será compensado com o valor devido na operação seguinte.

Segundo essa orientação constitucional, o direito ao crédito “nasce” de operações anteriores, nas quais o industrial adquire matérias primas/insumos,

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 696 - 697

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p.289.

utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo, e que são devidamente escriturados em livros fiscais de entradas e saídas ⁵⁸.

Importa recordar também que na sistemática da não-cumulatividade do IPI, no processo de industrialização não se opera produto por produto, mas comparando entradas e saídas em um determinado período de tempo.⁵⁹

Em algumas circunstâncias, no entanto, os insumos não são tributados pelo IPI, seja porque são isentos, ou por terem alíquota zero, ou mesmo por não estarem enquadrados em nenhuma das hipóteses de incidência. Nessas situações, em virtude de não ser realizado pagamento de tributo na entrada do produto intermediário, surgiu a discussão sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito na saída, uma vez que o IPI cobrado na saída incide sobre o valor total da operação.

Ao longo dos anos o Supremo Tribunal Federal adotou entendimentos distintos acerca do direito ao aproveitamento de crédito em cada uma dessas situações (isenção, não incidência, alíquota zero ou imunidade).

Ao examinar o Recurso Extraordinário nº 212.484 ⁶⁰, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência do direito de crédito de IPI na aquisição de insumos **isentos**, como se lhe pode ver da respectiva ementa:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.”

Nesse julgamento restou consignado o entendimento no sentido de que, sobrevindo uma isenção tributária que alcance uma operação do ciclo sujeito ao imposto, e tendo presente que essa figura se vocaciona a reduzir a carga tributária

⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 13 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 678.

⁵⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 289.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 212484. Relator ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão NELSON JOBIM. Brasília, DF em 05 mar. 1998, DJ 27.11.98, p 22.

total, o montante do tributo relativo à operação isenta deve ser creditado pelo contribuinte como se não houvesse a isenção, sob pena desta parcela vir a ser cobrada com o imposto relativo às saídas, esvaziando a isenção e tornando-a mera figura de retórica.⁶¹

E mais, em decorrência das peculiaridades inerentes a isenção, o entendimento acima seria aplicável apenas aos insumos isentos, tendo em vista que para a apropriação do crédito de IPI basta que o adquirente dos insumos utilize a mesma alíquota prevista para o mesmo produto na tabela de incidência, aplicável aos demais produtos fabricados no País.⁶²

Igual direito foi posteriormente reconhecido nas hipóteses de aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 350446, ao fundamento de que na prática, os efeitos de tais institutos são semelhantes. Confira-se:⁶³

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido.” (No mesmo sentido: **RE nº 293511-AGR**, Rel. Min. **CELSO DE MELLO**, DJ de 21.03.2003)

Tanto no RE nº 212.484 quanto no RE nº 350.446, o voto condutor dos acórdãos foi da lavra do eminente Ministro Nelson Jobim, que demonstrou matematicamente seu entendimento no sentido de que se não admitida a possibilidade de aproveitamento dos créditos de IPI na aquisição de insumos isentos

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 212484. Relator ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão NELSON JOBIM. Brasília, DF em 05 mar. 1998, DJ 27.11.98, p 22.

⁶² Idem. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 212484. Relator ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão NELSON JOBIM. Brasília, DF em 05 mar. 1998, DJ 27.11.98, p 22.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 350446. Relator NELSON JOBIM, Brasília, DF em 18 dez. 2002, DJ de 06.06.03, p. 680.

não tributados ou sujeitos a alíquota zero, tais benefícios seriam transformados em mero diferimento.⁶⁴

Anos mais tarde, reabrindo os debates sobre o tema, no que tange à aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, a Corte no julgamento dos RREE nº 370.682⁶⁵, e nº 353.657⁶⁶, o Supremo Tribunal Federal reformulou o entendimento anteriormente firmado, decidindo ser indevida compensação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Nessa oportunidade, o Supremo Tribunal Federal sufragou o entendimento de que o direito ao crédito pressupõe o efetivo recolhimento anterior do tributo.

Sobreveio então, o julgamento dos RREE 460.785⁶⁷ e 562.980⁶⁸, sendo este último submetido ao regime de repercussão geral (tema 49), nos quais o Supremo Tribunal Federal enfrentou a possibilidade de reconhecimento de crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos tributados, utilizados na a fabricação de produtos desonerados do imposto.

Em tais julgados restou firmado o entendimento de que não há, nas operações anteriores (grifo nosso) à vigência da Lei 9.779/99, direito ao creditamento do IPI pago na aquisição de matéria-prima e insumos utilizados na

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 350446. Relator NELSON JOBIM, Brasília, DF em 18 dez. 2002, DJ de 06.06.03, p. 680.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 370682. Relator ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. GILMAR MENDES. Brasília, DF em 25 jun. 2007, DJ de 19.12.07, p. 24.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 353657. Relator MARCO AURÉLIO, Brasília, DF em 25 jun. 2007 DJe de 06.03.2008, p. 807. *EMENTA: IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da 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.*

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 460785, Relator Min. MARCO AURÉLIO. Brasília, DF em 06 maio. 2009, DJ de 11.09.09, p. 405.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 562980, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO. Brasília, DF em 06 maio. 2009, DJ 04.09.09, p 626.

fabricação de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, por ausência de previsão legal.^{69_70}

Ao entender pela impossibilidade de aproveitamento de créditos em relação a períodos anteriores a vigência da Lei 9.779/99, *a contrario sensu*, tal posicionamento conduz ao entendimento de que ao período posterior ao da edição da Lei 9.779/99 estaria autorizada a utilização de tais créditos.

Posteriormente, no julgamento do RE nº 566819, o entendimento anteriormente fixado em relação à isenção também foi revisto por aquela Corte Superior, ao fundamento de que “inexiste dado específico a conduzir ao tratamento diferenciado, permitindo-se o creditamento relativamente à isenção, em que também não se recolhe o tributo, e não se admitindo no tocante a alíquota zero e a não-tributação”.⁷¹

Ou seja, em nova análise da questão, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela uniformidade de tratamento em relação a qualquer desoneração do IPI, por considerar que o efeito prático tanto da isenção quanto da alíquota zero e da não incidência é o não desembolso de qualquer valor por parte do contribuinte a título de pagamento de imposto.⁷²

A Ministra Cármen Lúcia, que proferiu voto, nos autos do RE nº 566819, acerca do princípio da não-cumulatividade, ponderou que não haveria que se falar em distinção de tratamento em qualquer desoneração do IPI, e que não obstante a diferenciação doutrinária e legal acerca dos institutos da isenção, não incidência e alíquota zero, sob a perspectiva constitucional, apenas importaria o fato de que em todas essas situações não houve recolhimento do imposto na operação anterior.⁷³

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 460785, Relator Min. MARCO AURÉLIO. Brasília, DF em 06 maio. 2009, DJ de 11.09.09, p. 405.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 562980, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO. Brasília, DF em 06 maio. 2009, DJ 04.09.09, p 626.

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 566819. Relator MARCO AURÉLIO, Brasília, DF em 29 set. 2010, DJe-027 de 10.02.11, p. 445.

⁷² Idem.

⁷³ Ibidem.

Por outro lado, o referido voto reconheceu expressamente que a impossibilidade de aproveitamento do crédito presumido implica no agravamento da situação fiscal da empresa adquirente da matéria prima desonerada, tendo em vista, caso houvesse recolhimento do imposto, o valor poderia ser deduzido do valor pago ao final, resultando em diminuição do valor de IPI efetivamente pago ao final da operação.⁷⁴

A oscilação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foi alvo de críticas por diversos juristas, sobretudo pela insegurança jurídica decorrente de tais mudanças de posicionamento, tal como pontificado pela Professora Mizabel Derzi, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro⁷⁵, sobre o tema assim discorreu:

“o que desencadeia insegurança, desinformação e desorientação aos cidadãos-contribuintes de modo geral não é a norma constitucional, mas sim as oscilações jurisprudenciais, ora acolhendo determinado sentido da mesma norma, ora outro diametralmente oposto.”

A propósito, cabe registrar que, como consequência de tantas idas e vindas em sua orientação jurisprudencial o Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 590.809 enfrentou a discussão envolvendo a possibilidade de rescisão de julgado fundamentado em corrente jurisprudencial majoritária em razão da mudança de entendimento pelo STF.⁷⁶

No referido recurso, o direito material que se pretendia rescindir dizia respeito ao creditamento de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Ao final, por maioria de votos, e nos termos do voto do eminente Min. Marco Aurélio restou decidido que não é cabível o ajuizamento de ação rescisória para desconstituir julgado com base em nova orientação da Corte.⁷⁷

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 590809, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Brasília, DF, em 22 out. 2014, DJ de 24 nov. 2014.

⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.509.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 590809, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Brasília, DF, em 22 out. 2014, DJ de 24 nov. 2014.

⁷⁷ Idem .

Como podemos perceber, após idas e vindas, nas últimas oportunidades em que o Supremo Tribunal Federal se manifestou sobre o tema, adotou o posicionamento no sentido de que, em qualquer hipótese de aquisição de insumo não tributado, seja por isenção, não incidência ou alíquota zero, o adquirente de tais produtos não tem direito ao crédito do IPI, ao fundamento de que não se pode cogitar direito de crédito quando a matéria prima entra no estabelecimento produtor sem a incidência do imposto.

3. O DIREITO AO CREDITAMENTO DE IPI NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS

3.1. A ZONA FRANCA DE MANAUS E SEUS BENEFÍCIOS FISCAIS

A questão trazida a lume no presente trabalho diz respeito a discussão envolvendo a possibilidade de aproveitamento integral do IPI nas aquisições de insumos/matérias primas provenientes da Zona Franca de Manaus.

A Zona Franca de Manaus foi instituída originariamente pela Lei nº 3.173/57, cujas disposições foram alteradas e regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967.

Conforme disposto no artigo 1º, do Decreto-Lei nº 288/67, a Zona Franca de Manaus foi concebida com a finalidade de:

“criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.”

Para propiciar a concretização de tais objetivos, o próprio Decreto-Lei nº 288/67 prescreveu e disciplinou uma série de incentivos fiscais, sem os quais, possivelmente não seria viabilizado o desenvolvimento pretendido.⁷⁸

Conforme pontuado por Carlos Alberto de Moraes tais incentivos “exercem um papel de destaque”, por serem importante ferramenta para a atração de investimentos para regiões menos favorecidas.⁷⁹

⁷⁸ RAMOS FILHO; e Carlos Alberto de MORAES. A Zona Franca de Manaus e sua proteção constitucional. Revista Tributária e de Finanças Pública, nº 107, nov.2012, p. 262.

⁷⁹ Idem .

Além disso, vale trazer a colação as ponderações feitas por Cezaroti, no sentido de que:

“Quando se trata de Zona Franca de Manaus, não se pode deixar de ter em mente que é um ponto geográfico distante dos maiores centros consumidores do País, que a sua ligação com as demais regiões por rodovias, ferrovias ou mesmo hidrovias é diminuta, que a região tem baixa densidade demográfica, enfim, que as condições sociais existentes a tornam pouco atraentes para ocupação.”⁸⁰

Nesse cenário, a Carta Constitucional de 1988, por intermédio do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, manteve a Zona Franca de Manaus, bem como os incentivos fiscais a ela inerentes, nos seguintes termos:

“Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.”

Ao assim prescrever, a Constituição Federal de 1988 “buscou justamente resguardar o objetivo de criação da Zona Franca de Manaus”⁸¹ mantendo os dispositivos que prescrevem a concessão de benefícios fiscais e sua característica de área de livre comércio.

Com efeito, a norma constitucional acima transcrita propiciou o entendimento no sentido de que:

“todos os incentivos fiscais constantes na legislação que versa sobre a Zona Franca de Manaus devem ser observados, sob pena de ofensa ao dispositivo constitucional em questão (...) assim como à legislação que resguarda tal região”.⁸²

⁸⁰ CEZAROTI, Guilherme. Argumentação Jurídica e o Direito ao Crédito Presumido de IPI dos Insumos e Matérias-Primas Isentos Adquiridos na Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 221, fev.2014, p. 46.

⁸¹ ALVEZ, Marcos Joaquim Gonçalves e SILVA, Livia Balbino Fonseca. Contribuição ao Pis e Cofins. Impossibilidade de Tributação no que se refere às Receitas Auferidas com as Vendas (Operações) Realizadas a Empresas Estabelecidas na Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 86, nov.2002, p. 84 a 90.

⁸² ALVEZ, Marcos Joaquim Gonçalves e SILVA, Livia Balbino Fonseca. Contribuição ao Pis e Cofins. Impossibilidade de Tributação no que se refere às Receitas Auferidas com as Vendas (Operações) Realizadas a Empresas Estabelecidas na Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 86, nov.2002, p. 84 a 90.

Reforçam as constatações acima, o entendimento de Ives Gandra Martins no sentido de que à luz dos dispositivos constitucionais sobre o tema, para a preservação desse projeto de criação de um polo industrial na região amazônica, os estímulos fiscais que levaram as empresas a se instalar em tal região menos desenvolvida, não poderão, em qualquer hipótese, serem suprimidos ou alterados por quaisquer mecanismos.⁸³

Notadamente, a criação da Zona Franca de Manaus, e os incentivos fiscais inerentes, são a concretização pelo Estado da disciplina contida no art. 3^a, III, da Constituição Federal, que estabelece ser um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades regionais, viabilizado pela autorização estampada no art. 43, § 2, inciso III, também da Carta Constitucional de 1988, para a concessão de isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos para execução de tal objetivo.⁸⁴

Dentre os benefícios previstos no Decreto-Lei nº 288/67, vale destacar a previsão contida no artigo 4^o, que estabelece a equiparação, para todos os efeitos fiscais, entre as exportações e as remessas de mercadorias para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, de modo que as operações realizadas por empresas nacionais com outras empresas situadas no aludido polo industrial terão o mesmo tratamento das exportações.⁸⁵

Ao examinar a exegese do Decreto-Lei 288/67, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro

⁸³ MARTINS, Ives Gandra. Medidas Provisórias – Desvio de Finalidade e Abuso do Poder de Legislar; Zona Franca de Manaus – Impossibilidade de Redução de Benefícios pela concessão de MP de Isenção Setorial. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 56, mai.2000, p.103-115.

⁸⁴ CEZAROTI, Guilherme. Argumentação Jurídica e o Direito ao Crédito Presumido de IPI dos Insumos e Matérias-Primas Isentos Adquiridos na Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 221, fev.2014, p. 46.

⁸⁵ ALVEZ, Marcos Joaquim Gonçalves e SILVA, Livia Balbino Fonseca. Contribuição ao Pis e Cofins. Impossibilidade de Tributação no que se refere às Receitas Auferidas com as Vendas (Operações) Realizadas a Empresas Estabelecidas na Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 86, nov.2002, p. 84 a 90.

para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, não incidindo a contribuição social do PIS nem a COFINS sobre tais receitas⁸⁶⁻⁸⁷

Visando igualmente oferecer condições apropriadas incentivar a ocupação econômica da região, o Decreto-Lei 288/67, recepcionado pelo artigo 40 do ADCT, concedeu também isenção do IPI para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus.

A citada isenção está expressamente prevista no artigo 9º, do Decreto-Lei 288/67, nos seguintes termos:

“Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91).”

Os artigos de 81 a 94 do Regulamento do IPI - RIPI, Decreto nº 7.212/2010, por seu turno, regulamentaram a isenção concedida pelo Decreto-Lei 288/67.

A concessão de tal benefício fiscal, no entanto, culminou no surgimento da discussão acerca da possibilidade de aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados, por parte dos adquirentes de insumos providos da Zona Franca de Manaus com isenção, e utilizados na industrialização de mercadorias com saída tributada.

Isso se dá porque, mesmo que a entrada dos insumos no estabelecimento do industrial não tenha sido submetida à tributação, se o valor integral da mercadoria

⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 1420880/PE. Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Brasília, DF, em 04.06.2013, DJe de 12.06.2013

⁸⁷ Julgados no mesmo sentido: AgRg no REsp. 1.141.285/RS, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 26.05.2011; AgRg no Ag 1.292.410/AM, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 07.04.2011; REsp. 817.847/SC, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 25.10.10.

na saída for submetida ao pagamento integral do IPI, o insumo isento terminará sendo tributado, motivo pelo qual os contribuintes alegam que a impossibilidade de recuperação do significativo valor do IPI pago na utilização de produto intermediário onera o preço final da venda.

Por outro lado o Fisco sustenta que o industrial apenas poderia creditar-se caso houvesse imposto efetivamente pago na etapa anterior. Ou seja, que o princípio da não-cumulatividade é alicerçado no direito à compensação de valor que fora pago anteriormente, pressupondo, destarte, dupla incidência tributária.

Nesse cenário, em razão da isenção dos insumos produzidos na Zona Franca de Manaus, estaria o industrial autorizado a aproveitar os créditos que teriam sido pagos caso a operação não fosse isenta?

A resposta a esse questionamento é o que se pretende buscar nas razões seguintes, partindo das premissas até aqui delineadas acerca do Imposto Sobre Produtos Industrializados e suas características, bem como sobre as questões que circundam o princípio da não-cumulatividade.

3.2. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 592.891/SP, REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA

Conforme já explicitado, nos autos do RE nº 566.819, o Supremo Tribunal Federal adotou o posicionamento no sentido de que, na aquisição de insumo não submetido a tributação, seja por isenção, não incidência ou alíquota zero, não gera direito ao crédito do IPI, ao fundamento de que não se pode cogitar direito de crédito quando a matéria prima entra no estabelecimento produtor sem a incidência do imposto.⁸⁸

⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 566819. Relator MARCO AURÉLIO, Brasília, DF em 29 set. 2010, DJ-027 de 10.02.11, p. 445.

Em seguida, em sede de embargos de declaração interpostos pelo contribuinte naqueles autos, foi suscitada a omissão daquela Corte Superior quanto ao enfrentamento do tema envolvendo a aquisição de insumos isentos de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus. Ao julgar o recurso, o Plenário do Supremo Tribunal Federal rejeitou o pedido, sob o fundamento de que as balizas objetivas do RE nº 566.819, já julgado por aquela Corte Maior, não autorizariam o enfrentamento do tema, tendo sido registrado que a matéria ligada à Zona Franca de Manaus, estaria pendente de julgamento, no Recurso Extraordinário nº 592.891, em virtude da admissão da repercussão geral, sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie (hoje aos cuidados da Ministra Rosa Weber).⁸⁹

A repercussão geral foi reconhecida em acórdão assim ementado:

“REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592891

1. No presente recurso extraordinário, interposto com fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal, a União aponta violação ao art. 153, § 3º, II, pelo acórdão recorrido, o qual reconheceu o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Entende que a invocação da previsão constitucional de incentivos regionais constante do art. 43, § 1º, II, e § 2º, III, não justifica exceção ao regime da não-cumulatividade, que, no entendimento desta Corte, não daria direito ao creditamento de IPI que não tenha sido suportado na entrada.

2. A questão é relevante na medida em que o acórdão recorrido estabeleceu uma cláusula de exceção à orientação geral firmada por esta Corte quanto à não-cumulatividade do IPI, o que precisa ser objeto de análise para que não restem dúvidas quanto ao seu alcance. Relevante, ainda, porque a questão extrapola os interesses subjetivos da causa.

3. Assim, manifesto-me pela existência de repercussão geral da questão constitucional.”

Imperioso observar que o Recurso Extraordinário nº 592.891, é oriundo de recurso interposto pela União Federal, em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional da Terceira Região, que reconheceu o direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes de aquisição de insumos, matérias primas, e materiais de embalagem sob o regime de isenção quando oriundas da Zona Franca de Manaus, ao seguinte fundamento:

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ED no RE 566819. Relator MARCO AURÉLIO, Brasília, DF em 08 ago. 2013, DJ-205 de 16.10.13.

“Portanto, no caso daquelas isenções concedidas as empresas situadas na Zona Franca de Manaus, a exemplo do que também ocorreria nas chamadas Zonas livres de Comércio, é preciso ter presente que a desoneração tem objetivos de desenvolvimento regional, colaborando de molde a baratear a aquisição dos insumos, e a obtenção de preço final mais competitivo, nos produtos resultantes do processo de industrialização, na medida em que o adquirente não precisa pagar o valor do imposto. De fato, se as empresas, adquirindo o produto intermediário a preços mais vantajosos, não pudessem creditar-se do montante que seria devido à título de IPI, que se erigia no diferencial que motivara a aquisição de empresa situada em local distante, se tomado em conta as regiões sul e sudeste, por certo ela acabaria mudando de fornecedor, tendo em vista outras indústrias do mesmo ramo, situadas na mesma região, barateando o transporte.”

Ao assim entender, o voto condutor do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, a despeito de considerar que o princípio da não-cumulatividade, não autoriza o creditamento de insumos que não foram tributados, ponderou que tal conclusão não se aplicaria aos insumos oriundos da Zona de Franca de Manaus, em razão da previsão constitucional que autoriza a concessão de incentivos regionais constante do artigo 43, § 1º, inc. 11 e §2º, da CF, que constituiriam limites objetivos à cumulatividade.

Dessa forma, não obstante as diversas oportunidades em que o Supremo Tribunal Federal enfrentou questões envolvendo o direito ao aproveitamento de créditos na aquisição de insumos isentos, controvérsia envolvendo os produtos intermediários provenientes da Zona Franca de Manaus encontra-se ainda pendente de apreciação por aquela Corte Superior, em virtude da admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891.

3.3. OS ARGUMENTOS ACERCA DA AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO DO IPI NA ENTRADA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Consideradas as premissas até aqui delineadas, há quem entenda que a orientação do Supremo Tribunal Federal, acerca da ausência de direito a crédito presumido de IPI em relação a insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não

tributáveis, deverá ser estendida, sem ressalvas, aos insumos provenientes da Zona Franca de Manaus.

Os principais percussores de tal posicionamento são os Procuradores da Fazenda Nacional, que dentre as diversas atribuições previstas nos artigos 12 e 13 da Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993, exercem privativamente a representação processual da União Federal em demandas de caráter tributário.

A propósito, o *leading case* outrora mencionado, por meio do qual o Supremo Tribunal Federal possivelmente encerrará a discussão também no que diz respeito à Zona Franca de Manaus, decorre de recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional.

Em sua irresignação recursal a União, representada pelos Procuradores da Fazenda Nacional, asseverou que para fins de aproveitamento de créditos de IPI, com fundamento no princípio da não-cumulatividade, disciplinado no artigo 153, § 3º, 11, da Constituição Federal, pressupõe-se a cobrança do tributo na operação anterior.⁹⁰

Nessa linha, enfatizou que a Constituição da República ao tratar do assunto expressamente reconhece a compensação com o montante cobrado, ou seja, incidente nas operações anteriores. Não existindo cobrança, não há o que compensar, concluindo que o texto constitucional realmente estabeleceu a proibição de creditamento nos casos em que não houve cobrança ou pagamento do tributo.⁹¹

Segundo esse entendimento, se nada foi pago na entrada do insumo, nada há a ser aproveitado ou ressarcido. Em outras palavras, o aproveitamento dos créditos do IPI não se caracteriza quando a matéria-prima utilizada na fabricação de produtos tributados reste desonerada, sejam os insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, porquanto a compensação com o montante devido na

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 592891, Relator Min. Rosa Weber, Brasília, DF.

⁹¹ Idem

operação subsequente pressupõe, necessariamente, a existência de crédito gerado na operação anterior, o que não ocorre nas hipóteses exoneratórias.⁹²

Além disso, outro argumento invocado pela União, no sentido da inexistência de direito ao crédito, decorre da aplicação do precedente do Supremo Tribunal Federal, firmado nos autos do RE nº 353.567, por meio do qual aquela Corte Maior concluiu que não há direito a crédito presumido de IPI em relação a insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis. Na visão da União, as premissas fixadas naquele julgado são inteiramente aplicáveis ao caso em exame, a despeito da existência de previsão constitucional prestigiando os incentivos regionais.⁹³

Por derradeiro, consignou a União em seu recurso extraordinário que o ressarcimento dos créditos relativos ao IPI apenas poderá ser concretizado quando for implementado por lei específica, uma vez que, não obstante a autorização contida no art. 43, § 2ª, da Constituição Federal, trata-se de norma de eficácia contida, e que necessita de regulamentação para que possa ser implementada.⁹⁴

Dessa forma, segundo esse entendimento, a impossibilidade de aproveitamento de crédito na aquisição de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus decorre da ausência de lei federal disposta sobre o tema, consoante o artigo 150, § 6º da Constituição Federal, segundo o qual somente uma lei específica poderá conceder subsídio, isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia ou remissão.⁹⁵

Também no sentido da impossibilidade de aproveitamento de créditos, há quem defenda que apesar dos adquirentes de não aproveitarem o crédito de IPI, os produtos intermediários provenientes da Zona Franca de Manaus não perdem competitividade, porquanto a redução do imposto decorrente da isenção já resulta

⁹² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. AMS 0008575-88.2007.4.01.3200 Relator DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, Brasília, DF, em 23 nov. 2009, -DJ de 11.12.2009.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 592891, Relator Min. Rosa Weber, Brasília, DF.

⁹⁴ Idem

⁹⁵ CEZAROTI, Guilherme. Argumentação Jurídica e o Direito ao Crédito Presumido de IPI dos Insumos e Matérias-Primas Isentos Adquiridos na Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 221, fev.2014, p. 42-52.

em menor um preço dos insumos, de modo que acarretará menor custo ao adquirente em comparação a outros insumos não beneficiados pela isenção.⁹⁶

3.4. A POSSIBILIDADE CREDITAMENTO DE IPI DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Tendo em vista a previsão contida no artigo 40, do ADCT, é possível afirmar que a Carta Constitucional reconhece e concede expressamente incentivo para desenvolvimento econômico e social da região norte, qual seja, a concessão de isenção de IPI para a industrialização de produtos no Polo Industrial do Estado do Amazonas, conforme estabelecido no recepcionado Decreto-Lei nº 288/67.⁹⁷

Por meio da mencionada isenção aos agentes econômicos que tenham sede na região, os produtos – insumos provenientes da Zona Franca de Manaus – são desonerados, fazendo com que sejam competitivos nos mercados nacional e internacional.⁹⁸

Daí porque, a doutrina majoritária defende o direito ao ressarcimento do crédito relativo ao IPI, ainda que na aquisição de insumos isentos, por entender que se isenção foi concedida para alcance dos objetivos constitucionais de fomento da indústria na região norte, deve ser examinada à luz do princípio da não-cumulatividade, estampado no artigo 153, § 3º, inciso II, da Carta Constitucional.

⁹⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. EI 0041018-54.1996.4.03.6100, Relator DESEMBARGADOR FEDERAL ANDRE NABARRETE. São Paulo, SP, em 18 jun. 2013, DJF3 de 27.06.2013.

⁹⁷ CEZAROTI, Guilherme. Argumentação Jurídica e o Direito ao Crédito Presumido de IPI dos Insumos e Matérias-Primas Isentos Adquiridos na Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 221, fev.2014, p. 42-52

⁹⁸ MARTINS, Ives Gandra. Medidas Provisórias – Desvio de Finalidade e Abuso do Poder de Legislar; Zona Franca de Manaus – Impossibilidade de Redução de Benefícios pela concessão de MP de Isenção Setorial. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 56, mai.2000, p.103-115.

Conforme já explicitado no tópico anterior, o IPI é tributo não-cumulativo, de modo que em cada operação abate-se o montante cobrado nas operações anteriores, e por essa técnica se assegura que a carga tributária seja repartida pelas diversas etapas do processo econômico pelas quais passa o produto, fazendo com que a cada etapa corresponda uma fração do ônus tributário.⁹⁹

Dessa forma, os contribuintes sustentam que a vedação à utilização do crédito de IPI no caso da isenção, caminha em sentido diametralmente oposto aos objetivos pretendidos pelo Estado com a concessão do benefício fiscal, porquanto a impossibilidade de abatimento do crédito resulta em mero diferimento do imposto¹⁰⁰. Isso porque, na operação subsequente, o tributo terminará incidindo sobre o total do valor praticado, sem nenhum crédito para abatimento. Ou seja, a incidência do imposto estaria simplesmente sendo transferida para outro momento, onerando o consumidor final.¹⁰¹

Nesse contexto, é trazido o argumento de que, por ser o IPI um tributo não-cumulativo, se há lei concedendo a isenção ao produto, deverão ser garantidos os efeitos dessa desoneração até o final de sua cadeia, o que só ocorre com a escrituração do respectivo crédito correspondente àquela operação.¹⁰²

Segundo esse entendimento, não admitir a utilização dos créditos nessa situação seria o mesmo que tornar sem efeito a legislação que regulamenta a Zona Franca de Manaus, porquanto culminará em maior oneração ao produtor (que adquire o insumo), transmudando a isenção em mero diferimento e tornando o imposto cumulativo.¹⁰³

Sem o crédito relativo à operação de aquisição, a alíquota do imposto incidirá sobre o preço de saída, ocasionando o recolhimento do IPI com base no

⁹⁹ MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 13 ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 592891, Relator Min. Rosa Weber, Brasília, DF.

¹⁰¹ Idem .

¹⁰² Ibidem

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 592891, Relator Min. Rosa Weber, Brasília, DF.

custo da aquisição, o que provoca aumento artificial da carga tributária para além dos limites traçados pelo contribuinte, tendo em vista que:¹⁰⁴

“é de se considerar que se o IPI que deixou de ser pago em virtude da isenção não gerasse direito a crédito, o adquirente, ao realizar a operação posterior de saída (subsequente à aquisição), estaria pagando o IPI referente a essa saída e também o IPI relativo à anterior operação de saída do produto do estabelecimento situado na Zona Franca, automaticamente anulando aquela isenção, que então se tomaria, em termos práticos, em nada além de um diferimento ou de uma suspensão do imposto, com ofensa ao princípio da não-cumulatividade.”

Os contribuintes sustentam, ainda, que a matéria já foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE nº 212.484, no qual foi decidido que não há ofensa ao art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Por ocasião do julgamento do recurso acima mencionado, o Ministro Nelson Jobim¹⁰⁵, prolator do voto condutor do acórdão, assim pontificou:

“(..) 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-se 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 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.

(...)

Com a vênua do eminente Ministro-Relator, ousou divergir, com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado.

O que não podemos, por (orça da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e in viabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo.

Tenho cautela que impõe a técnica do crédito e não de tributação exclusiva sobre o valor agregado. Tributa-se o total e se abate o que estava na operação anterior. O que se quer é a tributação do que (oi agregado e não a

¹⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 592891, Relator Min. Rosa Weber, Brasília, DF.

¹⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 212484. Relator ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão NELSON JOBIM. Brasília, DF em 05 mar. 1998, DJ 27.11.98, p 22

tributação do anterior, caso contrário não haverá possibilidade efetiva de isenção: é isento numa operação, mas poderá ser pago na operação subsequente.”

A interpretação da regra da não-cumulatividade, segundo esse entendimento, é no sentido garantir o direito ao crédito relativo a produtos isentos com a consequente desoneração tributária do consumidor final.

Ao discorrer sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho ensina que o direito ao aproveitamento de crédito de IPI, à luz do princípio da não-cumulatividade, independe da prévia cobrança do imposto, de modo que “o pagamento dos valores correspondentes, cobrados ou não, é irrelevante para a fenomenologia da incidência normativa.”¹⁰⁶

Prosseguiu dissentindo da posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, tendo sido categórico ao afirmar que “a cobrança do tributo na operação anterior torna-se sem importância para a formação do direito ao crédito.”¹⁰⁷

Para operacionalizar tal regra, especificamente no que diz respeito aos adquirentes de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, a apuração do crédito devido poderá ser realizada a partir da aplicação da alíquota prevista para o mesmo produto na tabela de incidência, conforme explica José Eduardo Soares¹⁰⁸:

“Assim, ao adquirir determinado refrigerante fabricado na ZFM - com isenção de IPI -, poderá escriturar como crédito fiscal o valor correspondente à alíquota prevista na TIPI para o mesmo produto, com incidência pertinente às operações realizadas nos demais pontos do País”

Na visão de Hugo de Brito Machado, deve ser mantido o direito ao crédito de IPI pelo industrial mesmo nas situações de aquisição de produtos isentos, no

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e método**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2011, p.702.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 703.

¹⁰⁸ MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 13 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 680.

entanto, segundo ele, quando o produto não for tributado, ou tiver alíquota zero, o crédito não poderá ser aproveitado.¹⁰⁹

As características do Imposto Sobre Produtos Industrializados, e os contornos que circundam a criação da Zona Franca de Manaus, não deixam dúvidas de que a vedação a utilização do crédito de IPI na aquisição de insumos isentos culminará em um mero diferimento do imposto, uma vez que, na operação subsequente o tributo incidirá sobre o total do valor praticado, sem nenhum crédito para abatimento.

Dessa forma, o impedimento ao aproveitamento do integral do IPI nas aquisições de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus resulta em uma simples transferência do momento de incidência do imposto que a Carta Constitucional pretendeu isentar.

Resta evidente, portanto, que para conferir efetividade ao tratamento diferenciado dispensado constitucionalmente à Zona Franca de Manaus, o termo “cobrado”, estampado no artigo 153, II, da CF deve ser interpretado de forma que se permita o crédito integral nessas aquisições, sob pena de tornar sem efeito o benefício aos produtos advindos da Zona Franca de Manaus.

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 352.

CONCLUSÃO

Como visto, o Imposto sobre Produtos Industrializados é tributo não-cumulativo, de modo que em cada operação abate-se o montante cobrado nas operações anteriores, nos termos do disposto no art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, com o objetivo de que a carga tributária seja repartida pelas diversas etapas do processo econômico pelas quais passa o produto, fazendo com que a cada etapa corresponda a uma fração do ônus tributário.

No caso de aquisição de produto isento de IPI por ser produzido na Zona Franca de Manaus, nos termos do que estabelece o art. 9º, do Decreto-Lei 288/67, o industrial deverá ter direito ao respectivo crédito, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade.

Além disso, a Zona Franca de Manaus tem como meta incentivar o investimento industrial na região norte do país, de modo a gerar o desenvolvimento econômico e social dessa região.

Caso não seja autorizado o creditamento dos insumos produzidos na Zona Franca de Manaus, efetivamente a isenção concedida às indústrias lá instaladas será inócua. Em outras palavras, conforme bem delineado por ocasião do julgamento do RE nº 212.484, se esse benefício não puder ser repassado adiante, a isenção ficará esvaziada.

Surge assim a necessidade de se interpretar o aproveitamento de créditos de IPI decorrente do princípio da não-cumulatividade, nos mesmos moldes da doutrina majoritária, que sustenta que vocábulo “cobrado”, contido no artigo 153, § 3º, da CF, não deverá ser considerado no sentido do imposto efetivamente desembolsado (pago) em cada entrada, mas no sentido do IPI que incidirá sobre a operação como um todo. ¹¹⁰

¹¹⁰ CEZAROTI, Guilherme. Argumentação Jurídica e o Direito ao Crédito Presumido de IPI dos Insumos e Matérias-Primas Isentos Adquiridos na Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 221, fev.2014, p. 42.

Em adição, não se pode desconsiderar que se o legislador constituinte não obstou o direito ao crédito no que diz respeito ao IPI tal qual fez expressamente com relação ao ICMS, de modo que se o legislador pretendesse obstar o direito ao crédito no que diz respeito ao IPI teria, certamente, adotado expressamente a norma proibitiva, à semelhança do que fez com o ICMS.

Portanto, é forçoso concluir que se o IPI que deixou de ser pago em virtude da isenção não gerasse direito a crédito, ao realizar a operação posterior de saída (subsequente à aquisição), o adquirente estará pagando o IPI referente a essa saída e também o IPI relativo à operação anterior de saída do produto do estabelecimento situado na Zona Franca, automaticamente anulando aquela isenção que, então, se tomaria, em termos práticos, em nada além de um diferimento ou de uma suspensão do imposto, com ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1075508/SC. Relator LUIZ FUX. Brasília, DF, 19 set. 2009. DJe de 13.10.09

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 1420880/PE. Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Brasília, DF, em 04.06.2013, DJe de 12.06.2013

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE ED nº 593.772. Relator CELSO DE MELLO. Brasília, DF, DJe 30.4.09

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 212484. Relator ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão NELSON JOBIM. Brasília, DF em 05 mar. 1998, DJ 27.11.98, p 22.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 350446. Relator NELSON JOBIM, Brasília, DF em 18 dez. 2002, DJe de 06.06.03, p. 680.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 370682. Relator ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. GILMAR MENDES. Brasília, DF em 25 jun. 2007, DJ de 19.12.07, p. 24.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 353657. Relator MARCO AURÉLIO, Brasília, DF em 25 jun. 2007 DJe de 06.03.2008, p. 807.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 566819. Relator MARCO AURÉLIO, Brasília, DF em 29 set. 2010, DJ-027 de 10.02.11, p. 445.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ED no RE 566819. Relator MARCO AURÉLIO, Brasília, DF em 08 ago. 2013, DJ-205 de 16.10.13.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 562980, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO. Brasília, DF em 06 maio. 2009, DJ 04.09.09, p 626.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 460785, Relator Min. MARCO AURÉLIO. Brasília, DF em 06 maio. 2009, DJ de 11.09.09, p. 405.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 848516 AgR. Relator Min. ROBERTO BARROSO, Brasília, DF, em 25 fev.2014, DJe-63 de 31 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 195894, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Brasília, DF, em 14 nov. 2000, DJ de 16.02.2001, p 455.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 590809, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Brasília, DF, em 22 out. 2014, DJ de 24.11.2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 592891, Relator Min. Rosa Weber, Brasília, DF.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. EI 0041018-54.1996.4.03.6100, Relator DESEMBARGADOR FEDERAL ANDRE NABARRETE. São Paulo, SP, em 18 jun. 2013, DJF3 de 27.06.2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. AMS 0008575-88.2007.4.01.3200 Relator DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, Brasília, DF, em 23 nov. 2009, -DJ de 11.12.2009.

AMARO, LUCIANO. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ALVEZ, Marcos Joaquim Gonçalves e SILVA, Livia Balbino Fonseca. Contribuição ao Pis e Cofins. Impossibilidade de Tributação no que se refere às Receitas Auferidas com as Vendas (Operações) Realizadas a Empresas Estabelecidas na Zona Franca de Manaus. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 86, nov.2002, p. 84 a 90.

CEZAROTI, Guilherme. Argumentação Jurídica e o Direito ao Crédito Presumido de IPI dos Insumos e Matérias-Primas Isentos Adquiridos na Zona Franca de Manaus. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 221, fev.2014, p. 42-52.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. Ed. atual. e aum. São Paulo. Malheiros Editores, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Forense. Rio de Janeiro: 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Princípios Constitucionais Tributários**. Disponível em http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_06/anexos/principios_contitucionais_tributarios.pdf . Acesso em 12.02.2015.

FREITAS, Vladimir Passos de (Org.). **Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência**. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MARTINS, Ives Gandra. **O Sistema tributário na Constituição**. 6 Ed., e atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007.