



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

O IPI e o Direito a Crédito em Operações Não Tributadas

Jorge Eduardo Vieira Costa

Rio de Janeiro
2010

JORGE EDUARDO VIEIRA COSTA

O IPI e o Direito a Crédito em Operações Não Tributadas

Artigo científico apresentado à Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, como exigência para obtenção do título de Pós-Graduação.

Orientadores: Prof.:Néli Fetzner
Prof.:Nelson Tavares
Prof.: Mônica Areal

Rio de Janeiro
2010

O IPI e o Direito a Crédito em Operações Não Tributadas

Jorge Eduardo Vieira Costa

Graduado pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Advogado. Pós-graduado em Direito Público pela Universidade Gama Filho

Resumo: O direito do contribuinte a crédito de IPI em operações desoneradas deste imposto vem sendo debatido na doutrina e na jurisprudência. Quando há entrada onerada de IPI no estabelecimento industrial e o produto final possui saída desonerada, há o direito à manutenção do crédito. A polêmica ocorre quando há entrada de desonerada do referido imposto no estabelecimento e a saída é onerada de IPI. O STF já mudou de posição acerca do tema, entendendo atualmente pela ausência de direito do contribuinte a crédito de IPI nas operações que não foram precedidas da incidência deste tributo. Para entender tal debate, é importante analisar o histórico deste imposto, bem como suas características e os princípios aplicáveis. Os institutos da imunidade, isenção e alíquota zero, além da não-incidência tributária, constituem formas de não tributação do IPI importantes para demarcar o direito do contribuinte.

Palavras-chaves: Tributário, IPI, Crédito, Operações não tributadas

Sumário: Introdução. 1. O Imposto Sobre Produtos Industrializados. 1.1. Princípios do IPI. 1.2. Características do IPI. 2. Formas de Não Tributação do IPI. 3. As Entradas Oneradas e Saídas Desoneradas de IPI. 4. As Entradas Desoneradas e Saídas Oneradas de IPI. 4.1 Entradas de Insumos Isentos. 4.2. Entradas de Insumos Tributados à Alíquota Zero. 4.3. Entradas de Insumos Imunes. Conclusão. Referências

INTRODUÇÃO

O tema do presente trabalho é o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – que é um tributo sobre valor agregado de competência da União. Como o tributo de valor agregado é regido pelo princípio constitucional da não-cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior, o IPI é um imposto que envolve uma extensa gama de assuntos. Por isso, selecionou-se um tema bastante atual e que possibilitará uma pesquisa relevante para a conclusão do curso de pós-graduação. A ideia principal é estudar o IPI nas operações em que ocorra uma das formas de não tributação.

O trabalho visa abordar o direito ao crédito de IPI nas entradas com tratamento fiscal de imunidade, ou isenção, ou não-incidência, alíquota zero, de insumos, material de embalagem e produtos intermediários que são adquiridos pelo contribuinte de IPI para utilização no processo industrial de produto, o qual possui tributação do mencionado imposto na saída do estabelecimento do seu produtor. Também será abordado a operação inversa, ou seja, a saída de produto não-tributado pelo IPI cujas entradas sofreram incidência do imposto.

O tema deste artigo vem sendo debatido tanto na esfera doutrinária quanto na jurisprudencial devido às interpretações conflitantes que existem atualmente. Hoje em dia, o fato de uma entrada não tributada gerar crédito de IPI vem gerando polêmica.

Este trabalho de pesquisa aborda o assunto dividindo-o em quatro capítulos para compreender a forma de aproveitamento do crédito de IPI nas entradas não-tributadas, quando é possível tal aproveitamento e como o assunto vem sendo tratado pelo Supremo Tribunal Federal. Esta pesquisa envolve uma série de conhecimentos acessórios à matéria e que deverão ser estudados para que o seu entendimento torne-se possível.

Inicia-se o presente trabalho com uma progressão histórica do IPI até os dias atuais, mencionando no capítulo 1 os importantes princípios balizadores deste imposto, além das principais características do IPI. Como também é importante mencionar as formas de não tributação existentes no sistema jurídico brasileiro, o capítulo 2 é direcionado ao tema, discorrendo sobre a imunidade, isenção, não-incidência e alíquota zero. No capítulo seguinte, discorre-se sobre as operações de entradas de mercadorias sujeitas à incidência do IPI, como é originado este crédito e, também, a maneira como é realizada esta operação quando a saída do produto é não-tributada pelo IPI, sem deixar de levar em consideração o princípio da não-cumulatividade. O capítulo 4 deste trabalho trata da questão do direito ao crédito de IPI nas entradas não tributadas. O objetivo é enfrentar a polêmica acerca do assunto, mencionando as divergentes correntes doutrinárias existentes e o entendimento atual do STF.

1. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O atual Sistema Tributário Brasileiro tem suas raízes nas reformas ocorridas no período de 1965 a 1967. Sua principal inovação é a incidência de tributos sobre bases econômicas e não mais sobre as definições jurídicas que fundamentavam a tributação na Constituição Federal de 1946.

Antes da Constituição Federal de 1967, o tributo que incidia sobre a produção nacional era o chamado Imposto sobre Consumo, o qual tinha como característica a incidência em cascata, o que onerava a cadeia produtiva. Tal imposto surgiu com a Lei n^o 25 de 3 de dezembro de 1891, embora existam indícios de sua incidência na época do Império. O Imposto sobre Consumo foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro pelo artigo 6^o, I, “b”

da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, que determinou ser de competência privativa da União decretar o Imposto sobre Consumo.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em substituição ao Imposto sobre Consumo, foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965 (E.C. nº 18/65), com o intuito de desonerar a cadeia produtiva, a fim de permitir maiores investimentos pelos produtores e, sua consequência seria o crescimento econômico do país. Para desonerar a cadeia produtiva, foi instituído como forma de apuração do IPI o regime de valor adicionado, ou seja, imposto passou a incidir somente sobre o valor agregado ao produto pelo contribuinte, deixando de incidir em cascata. A E.C. nº 18/65 não alterou em mais nada o antigo Imposto sobre Consumo, tanto o é que a lei de regência específica do IPI continuou sendo a Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964 (esta lei continua sendo a lei de regência específica do IPI até os dias atuais, apesar de ter sofrido alterações), ou seja, a Emenda Constitucional apenas alterou a forma de apuração do imposto e seu nome.

Seguindo o traçado histórico, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, no artigo 22, V, parágrafo 4º, recepcionou a transformação do Imposto sobre Consumo introduzida pela Emenda Constitucional nº 18/65, mantendo as características de seletividade e não-cumulatividade. A Emenda Constitucional nº 18/65 criou o Imposto sobre Produto Industrializado, muito parecido com o atual, instituindo como princípio constitucional balizador o princípio da não-cumulatividade.

Outras características fundamentais de tal imposto estão previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu artigo 153, parágrafo 3º, tais como a seletividade, a não-cumulatividade, a desoneração sobre produtos destinados à exportação e a redução do impacto do IPI sobre bens de capital dos contribuintes. Pode-se afirmar que além

da não-cumulatividade, a seletividade e a não incidência do IPI em exportações são características constitucionais do Imposto sobre Produtos Industrializados.

1.1 PRINCÍPIOS DO IPI

O IPI, como todo imposto, apresenta princípios gerais e específicos. Os princípios gerais possuem aplicação sobre todos os tributos, são os chamados princípios gerais dos tributos. Tais princípios se apresentam sob a forma de limitações ao poder de tributar ou sob a forma de imunidades asseguradas a determinadas pessoas e bens pela Constituição Federal de 1988.

O princípio da reserva legal está previsto no artigo 150, inciso I da Carta Magna. De acordo com ele, nenhum tributo será exigido ou majorado pelos sujeitos ativos da obrigação tributária sem lei anterior que o estabeleça. José Afonso da Silva¹ entende se tratar de uma garantia constitucional do contribuinte de que os entes tributantes não exigirão nem aumentarão tributos sem lei que os estabeleçam. Cabe ressaltar, no que diz respeito ao IPI, que existe uma previsão constitucional permitindo a majoração de sua alíquota a critério do Poder Executivo. Tal majoração de alíquota sem lei que a estabeleça é justificada por sua função extrafiscal, sendo o IPI um imposto seletivo em função da essencialidade do produto, o que faz com que as alíquotas dos produtos variem de acordo com as metas estabelecidas pelo Poder Executivo.

O princípio da anterioridade assegura que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrarem tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido

¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 431.

publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Roque Carrazza² defende que o princípio da anterioridade garante a não ocorrência de tributação surpresa, capaz de desestabilizar a segurança jurídica e econômica dos contribuintes.

No que diz respeito ao IPI, esse princípio não é aplicado integralmente, pois o artigo 150, parágrafo 1º Constituição Federal assim estabeleceu ao disciplinar que fica vedado a aplicação do princípio da anterioridade ao IPI, uma vez que se trata de imposto com característica extrafiscal, ou seja, o poder executivo deve possuir a liberdade de alterar as alíquotas deste imposto em função do objetivo a ser alcançado. Se o Governo desejar inibir a importação de um determinado produto a fim de preservar a indústria nacional, é possível alterar a alíquota de IPI incidente na importação a qualquer momento, sem necessidade de respeitar o princípio da anterioridade.

O princípio da irretroatividade veio proteger o ato jurídico perfeito, ao vedar a possibilidade de cobrança de tributos antes da entrada em vigor de lei que o institua ou aumente. Hugo de Brito Machado³ argumenta que este princípio impede que o legislador contorne a limitação do poder de tributar instituindo data de vigência anterior à publicação da lei que cobra o tributo.

O princípio da isonomia tem por objetivo, segundo Hugo de Brito Machado⁴ evitar que a lei trate desiguais de maneira igual. Tal princípio faz com que a lei tenha que reconhecer as desigualdades existentes entre as pessoas, não tributando-as da mesma maneira. Aplica-se às pessoas (físicas e jurídicas), e não aos objetos, sendo raros os casos em que será aplicado no IPI. Está previsto no artigo 150, inciso II da Constituição Federal.

² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 172.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 244.

⁴ *Ibidem*, p. 241.

O princípio do não-confisco veda a utilização de tributo com natureza confiscatória, que seja sentido pelo contribuinte como penalidade. Hugo de Brito Machado⁵ defende este princípio, atribuindo a ele a vedação aos entes tributantes de instituir tributos com efeitos confiscatórios. O princípio do não-confisco veda seu uso como instrumento de estatização da economia. Aplicando-se ao IPI, é vedada a cobrança de alíquota não proporcional à grandeza econômica tributada. Tal princípio está previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

O princípio da seletividade diz que o IPI deve ser seletivo em função da essencialidade do produto, ou seja, quanto mais supérfluo for um tributo, mais onerado pelo IPI ele deverá ser, enquanto nos produtos mais essenciais, a alíquota do IPI tende a ser menor. Aliomar Baleeiro⁶, ao dissertar sobre a seletividade, afirma que tal princípio insere a discriminação no sistema de alíquotas, sendo as maiores alíquotas aplicadas aos produtos mais supérfluos. Este princípio está previsto no artigo 153, parágrafo 3º, inciso I da Constituição Federal.

O princípio da não-cumulatividade foi inserido no ordenamento brasileiro pela Lei nº 2.974 de 26 de novembro de 1956 que estabeleceu regra para casos específicos de jóias, obras de ourives e relógios, assegurando, nestes casos, o pagamento do Imposto sobre Consumo sobre a diferença de preço de aquisição e venda que ocorressem a circulação desses produtos. Ao longo do tempo, este princípio foi evoluindo, conforme bem ensina o co-autor do Código Tributário Nacional, Gilberto de Ulhôa Canto⁷, comentando a possibilidade de creditamento do IPI relativo a insumos adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados. De acordo com este princípio, o IPI deve ser não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado na operação anterior.

⁵ Ibidem, p. 246.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 347

⁷ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Direito Tributário Aplicado*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. p. 361.

O legislador constitucional assegurou ao IPI uma não incidência em cascata. O tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho⁸ define a não-cumulatividade do IPI como a fórmula de deduzir do produto acabado, o imposto incidente sobre os insumos adquiridos pelo industrial.

A consequência de tal princípio é uma cadeia produtiva menos onerada com a incidência do imposto, já que cada etapa da cadeia arcará apenas com o imposto sobre o valor agregado na operação. A incidência deste princípio no IPI está prevista no artigo 153, parágrafo 3º, inciso II da Constituição Federal.

1.2 CARACTERÍSTICAS DO IPI

O IPI é considerado imposto ordinário, pois existe previsão orçamentária em lei, sendo ele uma fonte já prevista de arrecadação de recursos aos cofres públicos.

A natureza do IPI é fiscal, na medida em que possui importante característica arrecadatória, sendo o produto de arrecadação relevante para o Fisco. Também possui natureza extrafiscal, pois tem a característica regulatória, sendo suas alíquotas variáveis a fim de regular o mercado. Hugo de Brito Machado⁹, ao dissertar sobre esta dupla finalidade do IPI, diz que o referido imposto é, ainda nos dias atuais, fonte relevante de recursos para o Fisco, além de incidir em proporções maiores sobre os bens menos essenciais.

O IPI é um imposto real, ou seja, incide sobre uma determinada categoria de bens, independentemente da capacidade contributiva das pessoas envolvidas em seu processo de

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 361.

⁹ MACHADO, opus citatum, p. 290.

circulação. Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.¹⁰, ao tratar desta característica, afirma que o imposto real não leva em conta o contribuinte, e sim os bens que ele produz, ou seja, incide sobre a matéria e não sobre a pessoa.

A característica de ser imposto sobre a produção e a circulação refere-se à classificação dada pelo Código Tributário Nacional aos impostos. De acordo com esta classificação, o IPI integra os impostos que incidem sobre a produção e a circulação. Luiz Emygdio F. da Rosa¹¹, ao dissertar sobre a classificação dos impostos quanto à sua categoria econômica, afirma que a diferenciação dos tributos quanto a esta característica é a natureza da situação sobre a qual incidem.

Caracteriza-se por ser um imposto indireto, pois admite a repercussão econômica, ou seja, a transferência do ônus fiscal do contribuinte de direito, para o contribuinte de fato. Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.¹², conceitua a característica de ser o tributo indireto por transferir o ônus tributário para o final da cadeia econômica, ou seja, há repercussão do tributo até o final do processo econômico de circulação de riqueza.

O IPI é um imposto proporcional, pois sua alíquota varia em função da grandeza econômica tributada. A característica da proporcionalidade aplicada ao IPI faz com que a alíquota seja sempre a mesma independente do valor da base de cálculo da operação sujeita ao imposto, diferentemente do que ocorre com o Imposto de Renda sobre as Pessoas Físicas, que possui alíquotas diferenciadas de acordo com a base de cálculo do referido imposto (IRPF). O jurista Ricardo Lobo Torres¹³ trata esta característica como um subprincípio do princípio da capacidade contributiva, explicando que de acordo com tal característica, a alíquota do tributo

¹⁰ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p.352.

¹¹ *Ibidem*, p.355.

¹² ROSA JUNIOR, opus citatum, p.350.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p.84.

permanece a mesma independente da base de cálculo alcançada, tributando mais o bem de maior valor e menos o bem de menor valor.

2. FORMAS DE NÃO TRIBUTAÇÃO DO IPI

O IPI, conforme bem define o Decreto 7.212 de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI – é o imposto que incide sobre produto industrializado, sendo este entendido como o produto resultante de qualquer operação definida no Regulamento do IPI como industrialização, ainda que incompleta, parcial, ou intermediária (artigo 3º, Decreto 7.212/10).

Existem hipóteses em que há entradas de insumos imunes, isentos, sujeitos à alíquota zero ou, até mesmo, não tributáveis, no estabelecimento industrial cujo produto final é tributado pelo IPI. Para compreender melhor tais hipóteses, é essencial distinguir de forma clara e precisa as diferenças entre as formas existentes de não tributação de uma operação. Estas formas de não tributação podem ser imunidade, isenção, não incidência e alíquota zero.

A imunidade foi a forma encontrada pelo constituinte de limitar o poder de tributar outorgado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Através da imunidade, o sujeito ativo da obrigação tributária fica impedido de exigir o tributo sobre o sujeito passivo, no que concerne à operação imune.

Sua natureza jurídica é de limitação ao poder de tributar e, sua fonte formal é a Constituição. Podemos afirmar que toda imunidade é constitucional, ou seja, deve estar prevista na Constituição Federal. Hugo Machado de Brito¹⁴, ao dissertar sobre a imunidade,

¹⁴ MACHADO, opus citatum, p. 247.

escreve que esta impede que a lei defina como hipótese de incidência tributário o que é imune. Seria uma limitação da competência tributária.

Isenção é a forma legal de não tributar uma operação em que há hipótese de incidência do imposto, porém há o impedimento legal para o lançamento do crédito tributário. O conceito de isenção não é pacífico na doutrina, existindo duas correntes sobre o assunto.

Uma corrente, que adota o conceito clássico, argumenta que no caso de isenção, o que ocorre é a dispensa de pagamento do tributo por ser a isenção causa de exclusão do crédito tributário. Esta corrente é defendida por autores como Geraldo Ataliba, Roque Antonio Carrazza, e Luiz Emygdio F. da Rosa Jr., entre outros. Segundo Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.¹⁵, na isenção ocorre o fato gerador do tributo, há relação tributária entre o Fisco e o contribuinte e, existe obrigação tributária. O que não se constitui é o crédito tributário, por ser a isenção causa de exclusão do crédito tributário. Este conceito clássico de isenção é o modelo adotado pela jurisprudência do STF

Existe outra corrente que define isenção de uma forma diferente, argumentando que na relação tributária que ocorre isenção, o fato gerador da operação tributária está afastado por norma infraconstitucional, a lei. Hugo de Brito Machado¹⁶ pertence a esta corrente doutrinária, defendendo que no instituto da isenção o fato gerador do tributo está excluído. Neste mesmo sentido, o co-autor do Código Tributário Nacional, Gilberto de Ulhôa Canto¹⁷ defende que a isenção afasta o fato gerador, impedindo que se configure a obrigação tributária, logo, não haverá lançamento tributário.

Isenção e imunidade apresentam nítidas diferenças, quais sejam: na isenção ocorre a incidência tributária, instaurando-se a relação jurídica tributária, enquanto na imunidade não ocorre a incidência tributária, não ocorrendo relação jurídica tributária; na isenção o tributo é devido mas a lei dispensa seu pagamento (doutrina clássica) e, na imunidade, o tributo não

¹⁵ ROSA JUNIOR, opus citatum, p.610.

¹⁶ MACHADO, opus citatum, p. 152.

¹⁷ CANTO, opus citatum, p.369.

chega a ser devido; outra diferença nítida está na concessão da isenção, que é através de lei enquanto que a única forma de estabelecer imunidade é através da Constituição Federal.

A não-incidência nada mais é do que a ausência de definição de determinados fatos como hipótese de incidência do tributo. Na não-incidência, o legislador deixou de mencionar determinados fatos na norma legal de hipótese de incidência e, conseqüentemente, os fatos não previstos na lei como sujeitos à incidência do imposto estão fora do alcance deste imposto, logo, estão sujeitos à não-incidência.

Existem duas modalidades de não-incidência. Existe a não-incidência pura, que é a não congregação na lei de determinado fato. Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.¹⁸ define como não-incidência pura os fatos que o legislador poderia submeter à hipótese de incidência, porém não o faz, deixando de existir obrigação tributária. Neste caso, não há obrigação tributária.

O outro tipo de não-incidência é a denominada não-incidência qualificada (ou não-incidência constitucional), ou seja, existe previsão constitucional limitando o poder de tributar pelo Estado (em sentido amplo) sobre determinada situação. Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.¹⁹ define a não-incidência qualificada como limitação do poder de tributar pelo Estado, impedindo que o legislador inscreva determinada situação na hipótese de incidência tributária.

Apesar de não-incidência e imunidade terem conceitos distintos, existem doutrinadores que consideram a imunidade compreendida como uma forma de não-incidência em sentido amplo. Ricardo Lobo Torres²⁰ faz parte desta corrente doutrinária, defendendo que não só a imunidade, mas também a isenção são formas de não-incidência tributária em sentido amplo. Explica o renomado doutrinador que nas três hipóteses de não-incidência em sentido amplo (imunidade, a isenção e a não-incidência propriamente dita), a finalidade é evitar a incidência do tributo.

¹⁸ ROSA JUNIOR, opus citatum, p.609.

¹⁹ Ibidem, p.610.

²⁰ TORRES, opus citatum, p.73.

A alíquota zero é uma ferramenta que visa conceder ao Poder Executivo a flexibilidade necessária no manejo das alíquotas de determinadas mercadorias e, é adotada, em regra, pelos tributos com finalidade extrafiscal. Os impostos que concedem esta ferramenta possuem ressalvas constitucionais ao princípio da legalidade e ao princípio da anterioridade, como por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto de Importação.

A questão principal acerca da aplicação da alíquota zero é saber se esta é uma espécie de isenção, já que em ambas as espécies não há imposto a ser recolhido. Neste sentido, Luiz Emydio F. da Rosa²¹ diferencia alíquota zero de isenção afirmando que enquanto nessa há afetação de todos os elementos estruturais da obrigação tributária, ocorrendo a dispensa legal do pagamento do tributo (ou suspensão da eficácia da norma impositiva, segundo parte da doutrina), na alíquota zero ocorre a supressão de um dos elementos quantitativos, a alíquota.

Assim, com o intuito de conhecer melhor a natureza jurídica da alíquota, Geraldo Ataliba²² a define como uma ordem de grandeza exterior estabelecida pelo legislador através da norma, que permite determinar o valor do objeto da obrigação tributária.

Na hipótese em que a alíquota a ser cobrada é zero, ocorre, como já mencionado, a restrição de um dos elementos quantitativos do fato gerador. Esta ocorrência faz com que alguns renomados doutrinadores interpretem a alíquota zero como uma forma similar à isenção. Paulo de Barros Carvalho²³ faz parte desta corrente doutrinária, argumentado que reduzindo a alíquota a zero, o ente tributante está realizando uma das modalidades de isenção. De acordo com este entendimento, o fato do legislador suprimir a cobrança de imposto mediante taxa zero, esta norma mutiladora apenas não é chamada de isenção, embora analisando à luz dos princípios gerais do direito se trate de caso similar ao da isenção. Dessa

²¹ ROSA JUNIOR, opus citatum, p.621.

²² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p.103.

²³ BARROS, Paulo de. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p.236.

forma, o objetivo da alíquota zero é o mesmo da isenção, ou seja, afastar o critério quantitativo do tributo na operação.

3. AS ENTRADAS ONERADAS E SAÍDAS DESONERADAS DE IPI

O direito do contribuinte de manter o crédito referente às entradas de insumos quando o produto final for desonerado do IPI foi, inicialmente, disciplinado por meio do Decreto nº 87.891 de 23 de dezembro de 1982, que aprovou o então vigente regulamento do IPI.

Este regulamento previa a anulação, mediante estorno no livro fiscal, do crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (ou seja, insumos) empregados na industrialização de produtos isentos, não tributados ou que tivessem suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas (artigo 100, inciso I, alínea “a” do Dec. 87.891/82).

Em 1998 foi aprovado novo Regulamento do IPI, que revogou o anterior, por meio do Decreto nº 2.637 de 25 de junho de 1998 e, assegurou o direito ao crédito do IPI em casos pontuais, de relevante interesse do Governo, como por exemplo, no fornecimento de material para a construção da usina hidrelétrica Itaipu (artigo 48, inciso XV do Dec. 2.637/98).

O assunto tratado aqui neste capítulo está, atualmente, disciplinado no ordenamento jurídico através da Lei 9.779 de 19 de janeiro de 1999. Esta lei resultou da conversão da Medida Provisória 1.788 de 29 de dezembro de 1998.

O artigo 11 da Lei 9.779/99 instituiu que o contribuinte adquirente de insumos utilizados em sua produção, cujo produto final saia do estabelecimento com isenção ou

alíquota zero de IPI, pode manter o saldo credor de IPI decorrente das entradas dos insumos.

Na doutrina, a questão relativa ao aproveitamento do crédito de IPI referente às aquisições de insumos utilizados na produção de produto que tenha saída desonerada do imposto foi bastante discutida antes do advento da Lei 9.779/99. Autores consagrados defenderam o direito do contribuinte aproveitar o crédito das referidas entradas, como, por exemplo, o co-autor do Código Tributário Nacional, o doutrinador Gilberto de Ulhôa Canto.

O princípio da não-cumulatividade, conforme já exposto no presente trabalho, garante a repercussão do ônus tributário para o consumidor final, sendo da natureza deste princípio que o montante do tributo não seja suportado pelo contribuinte de direito e sim pelo destinatário final. No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira²⁴ cita o entendimento de Gilberto de Ulhôa Canto sobre a manutenção de crédito relativo a insumos utilizados no processo industrial com saídas desoneradas, entendendo o co-autor do Código Tributário Nacional no sentido favorável à manutenção do crédito referente às entradas dos insumos utilizados na produção de produto com saída desonerada do IPI. Tal vedação acarretaria descumprimento do princípio constitucional da não-cumulatividade, fazendo o industrial arcar com o ônus do imposto incidente em insumo que ele próprio não utilizaria como consumidor final. O Regulamento do IPI em vigor à época (Decreto 2.637/98) não permitia a manutenção do mencionado crédito, dando ênfase à discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a questão.

Os doutrinadores utilizavam como argumento a favor da manutenção do crédito de IPI aqui mencionado, o fato do ICMS possuir previsão constitucional vedando o direito a crédito quando a entrada ou a saída do produto for desonerada do imposto (artigo 155, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Constituição Federal), enquanto o mesmo não era previsto

²⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *IPI. Alíquota Zero e Manutenção dos Créditos Relativos a Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Materiais de Embalagem*. Direito Tributário Atual. São Paulo. Co-edição IBDT e Resenha Tributária, vol. 9, p. 2230, 1989.

constitucionalmente para o IPI. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins²⁵ esclarece a diferença constitucional entre o IPI e o ICMS, afirmando que com relação ao IPI, a Constituição Federal preservou o princípio da não-cumulatividade em sua plenitude, o que não ocorreu com o ICMS, por expressa previsão constitucional. Argumentava-se que ocorrera um silêncio eloquente do constituinte originário.

Com o advento da Lei 9.779/99, o seu artigo 11 confirmou a tese da doutrina, pacificando o entendimento acerca da possibilidade do contribuinte manter o crédito referente aos insumos utilizados na produção cujo produto final é desonerado do IPI.

A jurisprudência pacificou o entendimento de forma favorável aos contribuintes, concedendo o direito ao crédito dos insumos utilizados na produção de produto final com saída desonerada do imposto, como podemos verificar pelo julgamento dos Recursos Extraordinários 353.657, 357.950, 370.682, 460.785, 562.980.

Deve-se destacar que tal entendimento do STF favorável à manutenção do crédito quando o produto final é desonerado de IPI somente ocorreu após o advento da Lei 9.779/99, que expressamente autorizou tal crédito em seu artigo 11. O crédito de IPI referente a eventos anteriores à publicação dessa lei, atualmente, não é concedido pelo STF. O Supremo utiliza o argumento de que antes da Lei 9779/99, o regime jurídico do IPI era incompleto, devendo ser interpretado com base no princípio da não-cumulatividade. Com base nesse princípio, se a aquisição de insumos gerou direito a crédito pelo contribuinte, mas não houve saída tributada, para respeitar tal princípio, o contribuinte não deveria aproveitar o crédito, pois somente incidiria o princípio da não-cumulatividade quando ambas operações fossem oneradas pelo tributo.

²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Nascimento de Obrigação e Crédito Tributário, quando da Incidência da Alíquota Zero – Direito a Crédito do IPI Exigido nos Insumos*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 44, p. 170, maio de 1999.

Tal tese é favorável ao Fisco, pois onera os contribuintes que em operações atuais são desonerados por força da Lei 9.779/99. Este é o atual entendimento do STF, como, por exemplo, no Recurso Extraordinário 475.551.

4. ENTRADAS DESONERADAS E SAÍDAS ONERADAS DO IPI

A grande questão gira em torno das entradas, nos estabelecimentos industriais contribuintes de IPI, de insumos desonerados desse imposto, seja por imunidade, ou isenção, ou alíquota zero, ou não-incidência tributária. O ponto controvertido é saber se o não aproveitamento do crédito pelo contribuinte adquirente dos insumos é simples diferimento do imposto, ou seja, postergação do pagamento do tributo, ou se este imposto deve ser creditado de forma ficta com o intuito de evitar a perda do benefício tributário concedido à operação anteriormente desonerada. Exemplificando, se um contribuinte de IPI adquire insumos não tributados e seu produto final é tributado em R\$100,00 de IPI, significa dizer, na verdade, que o insumo desonerado foi tributado de forma diferida, pois integra o produto final, ou seja, o contribuinte posterior arcaria com um ônus acima do que lhe seria de direito se fosse aplicado o princípio da não-cumulatividade para o benefício da operação anterior repercutir na posterior. Para tal contribuinte, a desoneração tributária concedida à operação anterior lhe foi prejudicial, pois arcará com o ônus que deveria ser do contribuinte da operação anterior. Desta forma, o Fisco instituiu um benefício pontual, ou seja, que não repercute para a cadeia econômica.

Discute-se, na doutrina e na jurisprudência, se haveria violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade na operação sob análise, uma vez que tal princípio visa desonerar a cadeia produtiva.

4.1 ENTRADAS DE INSUMOS ISENTOS

No que tange à possibilidade de creditamento das entradas isentas de insumos utilizados em produto cuja saída é tributada, predomina na doutrina o entendimento segundo o qual a não concessão do crédito referente às entradas isentas acarretaria a supressão do incentivo concedido anteriormente, transformando o benefício da isenção em mero diferimento do imposto. Caso fosse essa a vontade do legislador constitucional, deveria ser estendido ao IPI o dispositivo da Constituição Federal que impede o contribuinte de ICMS a manter o crédito referente às entradas desoneradas deste imposto (artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal).

Hugo de Brito Machado²⁶ entende que, não estabelecendo a Constituição Federal a restrição aplicada ao ICMS e, com base no princípio da não-cumulatividade alinhado com a interpretação da norma jurídica isentiva, o entendimento que deve prevalecer quanto ao IPI deve ser no sentido da manutenção do crédito de IPI referente às entradas de insumos isentos utilizados em produtos com saídas tributadas. Dessa forma, o instituto da isenção não ficaria suprimido.

Outro argumento importante, defendido pela doutrina, é no sentido que mesmo com o aproveitamento do crédito, o Fisco receberia o IPI sobre o produto final, porém, aplicando o

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Isenção e Não-Cumulatividade do IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 4, p. 31, janeiro de 1996.

princípio da não-cumulatividade, o tributo incidiria sobre o valor agregado do produto, o que manteria fora do campo de tributação a parte isenta. Paulo de Barros Carvalho²⁷ adota esta teoria, entendendo que o instituto da isenção deve funcionar com base no princípio da não-cumulatividade do IPI, pois a isenção deve respeitar a natureza jurídica desse imposto. Entende que a isenção age no IPI de forma a desonerar a base de cálculo referente à parcela do insumo não tributável, ou seja, o imposto irá incidir sobre o valor agregado do produto.

Outro grande doutrinador, José Souto Maior Borges²⁸, conclui que se houvesse norma impeditiva do direito ao crédito, esta norma deveria estar disciplinada na Constituição Federal, pois seria exceção ao princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, ou seja, para excepcionar um princípio constitucional, somente outra norma de igual hierarquia.

O crédito referente às entradas de insumos isentos é defendido argumentando-se que a sua denegação iria contra a Constituição Federal, transformando-se em uma simples suspensão do ônus do IPI com efeito cumulativo, infringindo a natureza não-cumulativa deste imposto.

O Supremo Tribunal Federal possuía entendimento sobre o assunto, no sentido favorável aos contribuintes, concedendo a estes o direito ao crédito do IPI das entradas de insumos isentos utilizados em produtos cujas saídas são tributadas, como nos Recursos Extraordinários nº 212.484 e 293.511. O argumento principal utilizado pelo STF era a aplicação do princípio da não-cumulatividade nestes casos.

Ocorre que, nos Recursos Extraordinários 370.682 e 353.657, o STF mudou seu posicionamento, passando a entender que os insumos desonerados de IPI não dão direito a crédito desse imposto quando o produto final é tributado. O argumento central foi o próprio princípio da não-cumulatividade, que possui a *ratio* de impedir o imposto em cascata, ou seja,

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 33, p. 159, junho de 1998.

²⁸ BORGES, José Souto Maior. *Crédito do IPI Relativo a Insumo Isento*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 48, p. 171, setembro de 1999.

imposto sobre imposto. Nas hipóteses de insumos desonerados, não há imposto incidente, logo, não deve ser utilizado o princípio da não-cumulatividade, já que impossível o tributo em cascata, uma vez que não incidiu IPI na operação anterior. O STF interpretou o referido princípio de forma diversa do seu então atual entendimento e diferente da doutrina majoritária.

4.2 ENTRADAS DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO

O direito do contribuinte de IPI utilizar o crédito das entradas de insumos sujeitas à alíquota zero do imposto utilizados em produto com saídas tributadas é um tema conflitante na doutrina.

Conforme já analisado no capítulo 2 deste trabalho, a natureza da alíquota zero é debatida na doutrina, existindo uma corrente, da qual Aires Barreto²⁹ faz parte, que a considera como uma das modalidades de isenção, sustentando que o fato do legislador reduzir a cobrança de imposto a zero faz deste instituto uma isenção, pois em ambos há o afastamento do critério quantitativo da tributação.

A outra corrente doutrinária defende que a alíquota zero é apenas a supressão do elemento quantitativo do tributo, se diferenciando da isenção, pois nessa existe a exclusão do crédito tributário pela dispensa legal do pagamento, conforme já mencionado no capítulo 2.

A definição do conceito de alíquota zero é importante neste capítulo, pois é através dela que a controvérsia chega à jurisprudência para definir se é possível o crédito de IPI decorrente de entradas de insumos sujeitos a alíquota zero.

²⁹ BARRETO, Aires. *Base de Cálculo e Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p.57.

A grande discussão sobre a alíquota zero e o crédito de IPI gira em torno do objetivo da fixação de tal alíquota. Caso o objetivo seja apenas desonerar um elo da cadeia produtiva, ou seja, o fornecedor de insumos, o entendimento é de não ser possível o crédito de IPI destes insumos pelo industrial adquirente. Nesse caso, ocorre o diferimento do imposto, ou seja, o imposto que seria cobrado do fornecedor dos insumos passa a ser cobrado do adquirente, já que seu produto final, do qual o insumo faz parte, é tributado pelo IPI. Nessa operação, o contribuinte não terá crédito para compensar com o débito referente à saída, causando uma oneração cuja natureza do IPI visa impedir.

Caso o objetivo seja desonerar toda a cadeia produtiva pela concessão da alíquota zero ao insumo, tal concessão deve repercutir, adotando o princípio da não-cumulatividade, desonerando não somente os fornecedores de insumos como também o contribuinte adquirente, que será desonerado mediante aproveitamento do crédito referente aos insumos adquiridos sob alíquota zero. Seria uma forma de crédito presumido, cuja função seria dar aplicação ao princípio da não-cumulatividade.

O Supremo Tribunal Federal era vacilante no tema, adotando diferentes posicionamentos dependendo da época do julgamento. Adotou-se, tempos atrás, o entendimento de que o instituto da alíquota zero era forma de desoneração tributária com direito a crédito de IPI, conforme podemos extrair do Recurso Extraordinário nº 350.446, por exemplo. Tal jurisprudência era favorável aos contribuintes, desonerando a cadeia produtiva do referido imposto.

O STF vem entendendo atualmente que tanto na isenção como na alíquota zero o objetivo do legislador é o de desonerar a cadeia produtiva provisoriamente e, para que este fim possa ocorrer, os institutos de desoneração devem acompanhar o princípio da não-cumulatividade, sendo vedado o aproveitamento de crédito presumido, pois se a operação

anterior não foi tributada, não deve gerar direito a crédito de IPI. Tal entendimento foi utilizado, por exemplo, no julgamento do RE 370.682.

4.3 ENTRADAS DE INSUMOS IMUNES

O direito do contribuinte de IPI utilizar créditos das entradas de insumos imunes utilizados na fabricação de produtos finais tributados vem sendo debatido na doutrina nos tempos atuais, visto que o entendimento atual do STF é no sentido de não ser possível o aproveitamento de crédito das entradas de insumos que tiveram o benefício de desoneração do IPI pela isenção.

O argumento utilizado pela doutrina é o mesmo utilizado para os casos envolvendo a alíquota zero e a isenção, ou seja, a doutrina defende que se trata de um benefício concedido pelo legislador com o intuito de desoneração, portanto, em se tratando de um imposto não-cumulativo, esta desoneração deve acompanhar a operação subsequente, pois caso isto não ocorra, aconteceria apenas o diferimento do imposto. Sacha Calmon Navarro Coelho³⁰ defende que a imunidade é declaração expressa do constituinte, que concede este benefício afastando a tributação do imposto sobre determinado fato. Retirando-se o benefício da imunidade, tal fato seria incluído no rol de hipótese de incidência do imposto.

O STF possui jurisprudência pacífica, atualmente, no sentido contrário ao aproveitamento de crédito referente a insumos cujas entradas estavam sujeitas a imunidade, como no Recurso Extraordinário 115.337.

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Dialética, 1999. p.164.

Deve-se destacar que quando ocorre a não-incidência, sem a ocorrência de nenhum dos institutos disponíveis de afastamento do tributo (imunidade, isenção e alíquota zero), estamos diante de um fato impossível de incidir sob a hipótese de incidência IPI. João Luiz Coelho da Rocha³¹ distingue bem a não-incidência dos benefícios fiscais, afirmando que na não-incidência não pode ser equalizada no mesmo caso da imunidade, da isenção e da alíquota zero, pois nesses há o afastamento do fato por determinação do legislador enquanto que na não-incidência, não há a ocorrência do fato que possa vir a ser tributado, por impossibilidade natural da existência da hipótese de incidência do imposto.

CONCLUSÃO

O presente trabalho analisou, a evolução histórica do IPI, que teve seu início ainda no século XIX e, inicialmente, era um imposto que incidia em cascata, não possuindo a característica da não-cumulatividade. Ao longo do tempo, o IPI foi sendo alterado. A principal alteração que este imposto sofreu foi na Emenda Constitucional nº 18/65, que instituiu o princípio da não-cumulatividade para o referido imposto.

Os princípios de direito tributário foram tratados sob o foco do IPI, de maneira a estabelecer a relação entre os princípios da reserva legal, anterioridade, irretroatividade, isonomia, não-confisco, seletividade e não-cumulatividade com o IPI.

As características do imposto sobre produtos industrializados também foram abordadas, de forma a classificar o mencionado tributo como ordinário, fiscal e extra-fiscal, real, indireto, proporcional e, imposto sobre a produção e circulação.

³¹ROCHA, João Luiz Coelho da. *Operações Imunes, ou sob Alíquota Zero e os Créditos de IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 74, p. 69, novembro de 2001.

A fim de compreender o tema, estabeleceu-se que a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, afastando a hipótese de incidência de um determinado tributo. Quanto à isenção, existem duas correntes doutrinárias sobre sua natureza, sendo a majoritária a que entende ser a isenção causa de exclusão do crédito tributário e, para a outra corrente doutrinária, a isenção afasta o fato gerador do tributo. Já a alíquota zero é a supressão do elemento quantitativo do tributo. A não-incidência é a não definição de determinados fatos como hipótese de incidência do tributo.

Ao abordar o direito do contribuinte de IPI a utilizar crédito das entradas em seu estabelecimento de insumos utilizados na produção de seu produto final, primeiramente foram abordados os casos em que os insumos são tributados normalmente, portanto, o contribuinte os adquire registrando o crédito em seu Livro Registro de Entradas de IPI. Ocorre que a saída do produto final do contribuinte é desonerada do imposto, portanto resta a controvérsia sobre se é possível o industrial aproveitar tais créditos ou devem ser estornados de sua escrituração fiscal.

Ao analisar a operação no ponto de vista doutrinário conclui-se que é viável a manutenção do crédito fiscal decorrente de entradas de insumos tributados. O argumento principal utilizado pela doutrina é o princípio da não-cumulatividade aplicado ao IPI. De acordo com este princípio, o ônus tributário repercute devendo ser suportado pelo consumidor final do produto, e, na operação em questão, se o contribuinte fosse obrigado a efetuar o estorno do crédito mencionado, o imposto estaria repercutindo diretamente nele, o que transgrediria o mencionado princípio constitucional. Outro ponto importante ao esclarecimento da questão é o fato do ICMS, que também é um imposto não-cumulativo, possuir previsão constitucional vedando o crédito nessa mesma operação. Ora, se o legislador constitucional incluiu no texto da Constituição Federal um dispositivo desse tipo para o ICMS, se sua intenção com relação ao IPI fosse a mesma, seria sensato que no mesmo texto

constitucional fosse incluído o IPI. Um terceiro ponto que possui relevância para elucidar a questão e simplesmente a esgota, é o advento da Lei 9.779/99 que garantiu a manutenção do mencionado crédito, que era controverso na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal até então. Ressalte-se que, atualmente, o STF não reconhece tal direito a crédito referente a operação anterior ao advento da Lei 9.779/99.

O direito a crédito de IPI na aquisição de insumos desonerados deste imposto, seja por imunidade, isenção ou alíquota zero e produto final tributado pelo referido imposto possui forte discussão doutrinária, sendo o fulcro da questão a interpretação que se dá ao princípio de não-cumulatividade. O debate doutrinário ocorre sobre o objetivo do legislador em conceder um benefício desonerativo em apenas um elo da cadeia produtiva. O argumento defendido pela doutrina é o de que o benefício desonerativo deve repercutir, assim como o princípio da não-cumulatividade que rege o imposto beneficiado. Entende a doutrina que repercutindo o benefício para a operação subsequente, o princípio da não-cumulatividade do IPI seria respeitado. Não repercutindo, a consequência será mero diferimento do pagamento do tributo para momento posterior. Além desse argumento, a doutrina entende que se o legislador constitucional não vedou o direito a este crédito, como fez com o ICMS, é legal o aproveitamento deste para o IPI.

Cabe ressaltar que a jurisprudência atual é contrária ao contribuinte, sendo o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não é possível o industrial se creditar de forma presumida das entradas desoneradas do imposto, sob o fundamento de que o princípio da não-cumulatividade veda este crédito, por ter como objetivo evitar o imposto em cascata.

Por fim, devemos ficar atentos ao posicionamento do STF sobre a matéria, pois conforme analisado neste estudo, já ocorreram mudanças de entendimentos jurisprudenciais e,

tal tema pode ser novamente enfrentado pela Suprema Corte no futuro, uma vez que há uma nova composição de ministros.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires. *Base de Cálculo e Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p.57.

BARROS, Paulo de. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

BORGES, José Souto Maior. *Crédito do IPI Relativo a Insumo Isento*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 48, p. 171, setembro de 1999.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Direito Tributário Aplicado*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 33, p. 159, junho de 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Dialética, 1999. p.164.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Isenção e Não-Cumulatividade do IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 4, p. 31, janeiro de 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 247

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Nascimento de Obrigação e Crédito Tributário, quando da Incidência da Alíquota Zero – Direito a Crédito do IPI Exigido nos Insumos*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 44, p. 170, maio de 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *IPI. Alíquota Zero e Manutenção dos Créditos Relativos a Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Materiais de Embalagem*. Direito Tributário Atual. São Paulo. Co-edição IBDT e Resenha Tributária, vol. 9, p. 2213, 1989.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

ROCHA, João Luiz Coelho da. *Operações Imunes, ou sob Alíquota Zero e os Créditos de IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 74, p. 68, novembro de 2001.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 115.337, relator Ministro Octavio Gallotti. Brasília, 25 mar. 1988. Publicado DJ 20 mai. 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 212.484-2, relator Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 05 mar 1998. Publicado DJ 27 nov. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 293.511, relator Ministro Celso de Mello. Brasília, 11 fev. 2003. Publicado DJ 21 mar. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 350.446, relator Ministro Nelson Jobim. Brasília, 18 dez 2002. Publicado DJ 06 jun. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 370.682, relator Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 25 jun 2007. Publicado DJ 19 dez. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 353.657. relator Ministro Marco Aurélio, Brasília, 25 jun 2007. Publicado DJ 7 mar. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 475.551, relator p/ acórdão Ministra Carmen Lúcia. Brasília, 06 mai 2009. Publicado DJ 13 nov. 2009.