

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.213.143 - RS  
(2010/0177878-2)**

**RELATORA : MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES**  
**R.P/ACÓRDÃO : MINISTRA REGINA HELENA COSTA**  
EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL  
EMBARGADO : CALÇADOS ISI LTDA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309  
MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA E OUTRO(S) -  
SP117622  
ROSELI MARIA LOCATELLI ALBARELLO E OUTRO(S) -  
RS032965  
GIANCARLO VITALI MENEGUSSO - RS049504  
DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI - DF028468

**EMENTA**

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

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

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

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

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

V - O art. 11 da Lei n. 9.779/1999 confere o crédito de IPI quando se revelar inviável ao contribuinte a compensação desse montante com o mencionado tributo incidente na saída de outros produtos. Na impossibilidade da utilização

# Superior Tribunal de Justiça

da soma decorrente da entrada onerada, o apontado artigo oportuniza a consolidada via dos arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/1996. Autorizado, portanto, o emprego do valor lançado na escrita fiscal, justamente com a saída "de outros produtos". Reitere-se que os produtos outros, nesse contexto, podem ser isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

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

VII - Encontra, portanto, abrigo legal o aproveitamento do saldo de IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, nas saídas de produtos não tributados no período posterior à vigência do art. 11 da Lei n. 9.779/1999.

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

IX - Embargos de Divergência improvidos.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prossequindo o julgamento, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques, negar provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, que lavrará o acórdão (RIST, art. 52, II). Votaram com a Sra. Ministra Regina Helena Costa os Srs. Ministros Sérgio Kukina e Gurgel de Faria.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região).

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Francisco Falcão e Og Fernandes.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

# *Superior Tribunal de Justiça*

Brasília (DF), 02 de dezembro de 2021 (Data do Julgamento)

MINISTRA REGINA HELENA COSTA

Relatora



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2010/0177878-2      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **EREsp 1.213.143 /  
RS**

Número Origem: 200471080008470

PAUTA: 08/05/2019

JULGADO: 08/05/2019

**Relatora**

Exma. Sra. Ministra **ASSUSETE MAGALHÃES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. .

Secretário

Bel. **RONALDO FRANCHE AMORIM**

**AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL

EMBARGADO : CALÇADOS ISI LTDA

ADVOGADOS : ROSELI MARIA LOCATELLI ALBARELLO E OUTRO(S) - RS032965  
GIANCARLO VITALI MENEGUSSO - RS049504

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia **PRIMEIRA SEÇÃO**, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do Sr. Ministro Relator."

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.213.143 - RS (2010/0177878-2)  
RELATÓRIO**

**MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES:** Trata-se de Embargos de Divergência, opostos pela FAZENDA NACIONAL, em 10/04/2017, a acórdão prolatado pela Primeira Turma do STJ, de relatoria do Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, publicado em 22/02/2017, que se encontra assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. **IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL ISENTO, NÃO TRIBUTADO** OU COM ALÍQUOTA ZERO. AGRAVO DESPROVIDO.

1. **É possível o aproveitamento do crédito de IPI na aquisição de insumos e matérias-primas tributadas quando são aplicadas na industrialização de produto final isento, não tributado** ou com a alíquota zero. Precedente: AgRg no REsp 1.480.313/PB, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 12.6.2015.

2. Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido" (fl. 264e).

Nos Embargos de Divergência, a parte embargante indica, como paradigma, o acórdão proferido pela Segunda Turma do STJ, no REsp 1.404.466/AL (Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe de 26/06/2015), que se encontra assim ementado:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. **IPI. CREDITAMENTO. LEI 9.779/99. SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS. INVIABILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL LIMITADO ÀS HIPÓTESES DE ISENÇÃO E À ALÍQUOTA ZERO. EXPORTAÇÃO. DL 491/1969. INCENTIVO À EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE NAS ENTRADAS DE MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM TRIBUTADOS. SALDO DEVEDOR. OBSERVÂNCIA DA VIGÊNCIA DA LEI. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.**

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

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

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

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

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

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

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

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

cumulatividade não legitima creditamento nas hipóteses de entradas exonerativas.

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

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

Recurso especial da COMPANHIA AÇUCAREIRA USINA CAPRICHÓ improvido. Recurso especial da FAZENDA NACIONAL conhecido em parte e, nessa extensão, provido" (fls. 288/290e).

A embargante sustenta que, "como se pode observar pela leitura dos r. julgados colacionados, ficou configurada a divergência jurisprudencial entre os mesmos, pois **o v. acórdão ora embargado, ao contrário do aresto paradigma, entendeu que há direito ao creditamento do IPI nas operações de aquisição de insumos tributados utilizados na industrialização de produtos cuja saída é NÃO TRIBUTADA**, enquanto **o acórdão paradigma afirma peremptoriamente que a isenção fiscal constante do art. 11 da Lei Federal 9.779/99 deve ser interpretada literalmente, de modo a alcançar tão somente os casos de saídas ISENTAS OU SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO, não abarcando o direito ao creditamento de IPI relativamente aos insumos tributados empregados na industrialização de produto cuja saída é NÃO TRIBUTADA**" (fls. 278/279e).

Segundo a embargante, "o acórdão ora embargado merece reforma, de modo que esta Seção faça prevalecer o entendimento do acórdão paradigma, segundo o qual **é vedado o creditamento de IPI relativamente à aquisição de insumos isentos utilizado na industrialização de produto cuja saída é não tributada**. Com efeito, o entendimento manifestado no **acórdão embargado não encontra respaldo na legislação infraconstitucional nem suporte no princípio da não cumulatividade**, conforme restou assentado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Recursos Extraordinários 353.657/PR e 370.682/SC. De fato, **a decisão recorrida estendeu o creditamento do art. 11 da Lei Federal 9.779/99 também para a industrialização de produto não-tributado**. Contudo, **a legislação prevê tão somente o aproveitamento do IPI para a industrialização de bens isentos e sujeitos à alíquota zero**. É que **o art. 11 da Lei Federal 9.779/99 silencia a respeito das saídas não tributadas**" (fls. \*279/280e).

Consta dos Embargos de Divergência, ainda, que **"a restrição ao aproveitamento do crédito de IPI com relação aos produtos não tributados**, além de já

# Superior Tribunal de Justiça

ter sido disciplinada por lei (a 9.779/99), também **está de acordo com o restante da legislação acerca do imposto**. É que **o crédito básico do IPI decorre de sua incidência jurídica e no caso de produto NÃO TRIBUTADO esta não ocorre**. Essa **conclusão decorre do art. 6º da Lei 10.451/2002**" (fl. 280e).

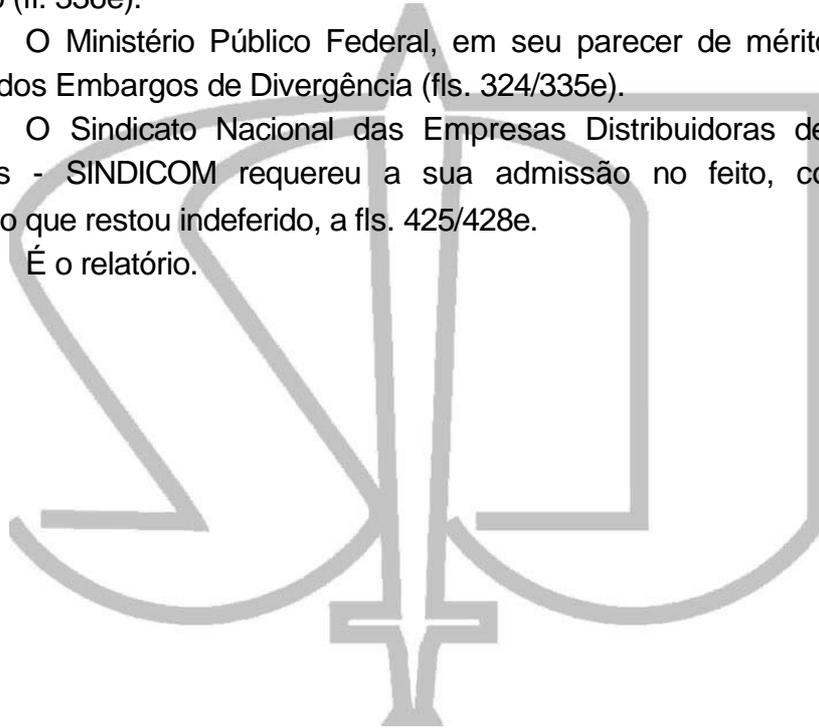
Por fim, requer "sejam acolhidos os presentes embargos, de modo a fazer prevalecer o escólio trazido ao confronto, sendo reformado o v. acórdão ora embargado, em ordem a não permitir o aproveitamento do IPI nas saídas de produtos industrializados não tributados" (fl. 287e).

Intimada (fl. 318e), a parte embargada deixou transcorrer **in albis** o prazo para impugnação (fl. 336e).

O Ministério Público Federal, em seu parecer de mérito, manifestou-se pelo provimento dos Embargos de Divergência (fls. 324/335e).

O Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes - SINDICOM requereu a sua admissão no feito, como **amicus curiae**, requerimento que restou indeferido, a fls. 425/428e.

É o relatório.



**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.213.143 - RS (2010/0177878-2)  
VOTO**

**MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES (Relatora):** Os presentes Embargos de Divergência merecem ser conhecidos e providos.

De início, registra-se que, a respeito da vigência do novel diploma processual, o Plenário do STJ, na sessão realizada dia 02/03/2016 (Ata de Julgamento publicada em 08/03/2016), por unanimidade, aprovou o Enunciado Administrativo 1, firmando a posição de que **a vigência do novo Código de Processo Civil, instituído pela Lei 13.105, de 16/03/2015, iniciou-se em 18 de março de 2016.**

De igual modo, na sessão realizada em 09/03/2016, em homenagem ao princípio **tempus regit actum** – inerente aos comandos processuais –, o Plenário do STJ também sedimentou o entendimento de que **a lei a reger o recurso cabível e a forma de sua interposição é aquela vigente à data da publicação da decisão impugnada**, ocasião em que o sucumbente tem a ciência exata dos fundamentos do provimento jurisdicional que pretende combater.

Tal entendimento restou assim firmado:

**"Enunciado Administrativo 2: Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça".**

**"Enunciado Administrativo 3: Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC".**

Na hipótese, trata-se de Embargos de Divergência, opostos pela FAZENDA NACIONAL, em 10/04/2017, a acórdão prolatado pela Primeira Turma do STJ, no AgInt nos EDcl no REsp 1.213.143/RS (Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, publicado em 22/02/2017), cujas regras processuais, portanto, seguem os requisitos estabelecidos na Lei 13.105, de 16/03/2015 (CPC/2015).

Nos presentes autos, a embargante juntou cópia do acórdão paradigma (fls. 288/307e) e realizou o indispensável cotejo analítico (fls. 272/279e), restando atendido, pois, o disposto no § 4º do art. 1.043 do CPC/2015, segundo o qual "o recorrente provará a divergência com certidão, cópia ou citação de repositório oficial ou credenciado de jurisprudência, inclusive em mídia eletrônica, onde foi publicado o acórdão divergente, ou com a reprodução de julgado disponível na rede mundial de computadores, indicando a respectiva

fonte, e mencionará as circunstâncias que identificam ou assemelham os casos confrontados".

De acordo com o art. 1.043 do CPC/2015, os Embargos de Divergência são cabíveis quando os acórdãos embargado e paradigma forem de mérito, o que se verifica, no caso, em que a Primeira Turma do STJ, ao prolatar o acórdão embargado, adentrou o mérito do Recurso Especial e entendeu pela possibilidade de aproveitamento de créditos fiscais de IPI, decorrentes de aquisições de insumos e matérias primas tributados, quando das saídas de produtos industrializados **não tributados**, enquanto a Segunda Turma do STJ, ao prolatar o acórdão paradigma, também examinou o mérito do respectivo Recurso Especial e adotou entendimento divergente sobre a mesma questão, ao deixar consignado que "a interpretação do art. 11 da Lei 9.779/99 deve-se dar com a observância do princípio tributário da legalidade estrita nos termos do art. 111 do CTN" e que "não se pode alargar a isenção contida no art. 11 da Lei 9.779/99 às hipóteses de industrialização de produtos **não tributados**, uma vez que o benefício fiscal é vinculado às hipóteses de produto final isento ou tributado à alíquota zero".

Na origem, trata-se de Mandado de Segurança impetrado por CALÇADOS ISI LTDA, em 20/01/2004, de cuja petição inicial colhe-se, no tópico da exposição dos fatos, argumentação no sentido de que "**a impetrante tem como atividade econômica a industrialização de calçados**. Na sua atividade, adquire insumos tributados pelo IPI. **O produto de sua atividade industrial, contudo, está isento**. Em decorrência desta situação, **entrada de insumos tributados e saída de produto isento**, a impetrante acumulou crédito em sua escrita fiscal. Até o ano de 1999 a impetrada vinha impedindo o aproveitamento de referidos créditos, com base em norma regulamentar. Referida regra foi revogada, ante sua ilegalidade e inconstitucionalidade. Entretanto, a impetrada ainda veda o aproveitamento dos créditos anteriores à revogação da regra regulamentar, atitude ilegal e abusiva que se pretende cessada no presente **mandamus**, com a declaração do direito ao crédito e à compensação, na forma da legislação aplicável".

Embora as operações de saída, com relação à atividade econômica descrita na petição inicial, sejam enquadradas, pela impetrante, unicamente na hipótese desonerativa de **isenção**, no tópico da petição inicial referente ao pedido – de modo genérico, mencionando três hipóteses de desoneração do IPI, nas operações de saída –, a impetrante requereu a concessão do Mandado de Segurança, a fim de que "**seja declarado o direito aos créditos fiscais decorrentes da saída, nos últimos dez anos, de produtos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não-tributados**, assegurando-se o aproveitamento do crédito na forma da Lei 9.430/96, alterada pela Lei 10.637/02, créditos devidamente atualizados, inclusive com a incidência da Taxa Selic a partir de 1º de janeiro de 1996, tudo em conformidade com a legislação tributária federal" (fls. 15/16e).

Após o regular processamento do feito, sobreveio a sentença, na qual o Juízo denegou o Mandado de Segurança, por entender que "estão prescritos todos os créditos relativos aos insumos que ingressaram no estabelecimento da impetrante nos cinco anos

anteriores à data da propositura da ação, ou seja, os créditos anteriores a 20 de janeiro de 1999", porquanto impetrado o **writ** em 20/01/2004, e, no mais, por considerar que "a impetrante não tem interesse de agir quanto ao período subsequente a janeiro de 1999, uma vez que o direito postulado foi reconhecido pela Lei 9.779/99" (fls.\*62/66e).

Interposta Apelação, nas respectivas razões recursais a impetrante requereu a reforma integral da sentença, "garantindo-se à apelante o direito de ressarcir-se do crédito que esteve impedida de aproveitar nos últimos dez anos, conforme requerido na inicial" (fl. 77e).

No acórdão recorrido, embora haja mantido o reconhecimento da prescrição quinquenal, o Tribunal de origem, para o período não atingido pela prescrição, entendeu que **"a não-cumulatividade, no caso do IPI, tendo em vista a plenitude de seu conteúdo, é de ser vista como fator impeditivo a pretensas limitações ao creditamento, sendo permitida a compensação tanto nos casos em que os insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem são adquiridos em operação isenta, não-tributada ou sujeita à alíquota zero quanto nas hipóteses em que é recolhido o imposto na entrada e a operação seguinte, relativa ao produto industrializado, está coberta pelos benefícios fiscais referidos"** (fl. 105e). Assim, o Tribunal a quo deu parcial provimento ao recurso, **"para declarar o direito da impetrante em compensar valores relativos ao IPI decorrente das aquisições de insumos, matéria-prima e produtos intermediários tributados e empregados na industrialização de produtos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, inclusive em relação aos créditos pretéritos, estes a contar de 20 de janeiro de 1999, corrigidos monetariamente pela taxa SELIC, ressalvado o procedimento compensatório com observância ao art. 170-A do CTN, bem como a correção monetária dos créditos tão-somente até o trânsito em julgado"** (fl. 114e).

Os Embargos de Declaração opostos, em 2º Grau, pela Fazenda Nacional, foram parcialmente acolhidos, para efeito de prequestionamento.

Interpostos Recursos Especial e Extraordinário, pela Fazenda Nacional, e Recurso Especial, pela impetrante, o Vice-Presidente do Tribunal de origem não admitiu o Recurso Extraordinário da Fazenda Nacional e o Recurso Especial da impetrante, admitindo apenas o Recurso Especial fazendário, no qual houve alegação de contrariedade aos arts. 3º, 267, VI, § 3º, e 535, II, do CPC/73 e 11 da Lei 9.779/99.

Após a interposição de Agravo de Instrumento, pela Fazenda Nacional, contra a decisão de inadmissão do Recurso Extraordinário, os autos do Mandado de Segurança foram encaminhados ao STJ.

O Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO – sem se pronunciar sobre as alegações de ofensa aos arts. 3º, 267, VI, § 3º, e 535, II, do CPC/73 – negou provimento ao Recurso Especial, no que se refere à alegada violação do art. 11 da Lei 9.779/99, deixando consignado, a princípio, que o acórdão proferido pelo Tribunal de origem estaria em conformidade com a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 860.369/PE, no sentido de que "a

ficção jurídica prevista no artigo 11, da Lei 9.779/99, não alcança situação reveladora de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI que a antecedeu" (fls.\*222/226e).

Opostos Embargos de Declaração, pela Fazenda Nacional, o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, ao rejeitar tais Declaratórios, manteve a negativa de provimento do Recurso Especial, embora por fundamento diverso, fazendo constar que "**o caso dos autos trata de aproveitamento de crédito na aquisição de insumos tributados, com saída isenta, não tributada** ou sujeita à alíquota zero", concluindo que a matéria estaria pacificada, nesta Corte, no sentido de que "**é possível o aproveitamento do crédito de IPI na aquisição de insumos e matérias-primas tributadas quando são aplicadas na industrialização de produto final isento, não tributado** ou com a alíquota zero. Precedente: REsp 419.719/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 19/12/2014. Agravo regimental não provido" (AgRg no REsp 1.480.313/PB, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 12.6.2015)" (fl.\*241e).

No acórdão ora embargado, ao negar provimento ao Agravo interno, a Primeira Turma do STJ confirmou a negativa de provimento do Recurso Especial, pelos seguintes fundamentos:

#### **"RELATÓRIO**

1. Cuida-se de Agravo Interno interposto pela FAZENDA NACIONAL contra decisão da minha lavra, cuja ementa abaixo se transcreve:

**EMBARGOS DECLARATÓRIOS NO RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL ISENTO, NÃO TRIBUTADO OU COM ALÍQUOTA ZERO. SÚMULA 83/STJ. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.**

2. **Sustenta a parte Agravante, em síntese, que não se pode estender o aproveitamento de crédito aos produtos não tributados, somente aos isentos ou com alíquota zero.**

3. Impugnação não apresentada (fls. 256).

4. É o relatório.

#### **VOTO**

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL ISENTO, NÃO TRIBUTADO OU COM ALÍQUOTA ZERO. AGRAVO DESPROVIDO.**

1. **É possível o aproveitamento do crédito de IPI na aquisição de insumos e matérias-primas tributadas quando são aplicadas na industrialização de produto final isento, não tributado** ou com a alíquota zero. Precedente: AgRg no REsp. 1.480.313/PB, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 12.6.2015.
2. Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido.

1. Como afirmado na decisão agravada, **o caso dos autos trata de aproveitamento de crédito na aquisição de insumos tributados, com saída isenta, não tributada** ou sujeita à alíquota zero, **matéria esta que se encontra pacificada nesta Corte. Ilustrativamente, cite-se julgado:**

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535, DO CPC. NÃO CONFIGURADA. **IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL ISENTO, NÃO TRIBUTADO OU COM ALÍQUOTA ZERO. SÚMULA 83/STJ.**

1. Não houve violação do artigo 535 do CPC, porquanto a particularidade apontada foi conhecida na origem e a insurgência aduzida não diz respeito a eventual vício de integração do acórdão impugnado, mas à interpretação desfavorável, motivação essa que não se enquadra nas hipóteses de cabimento dos aclaratórios.

2. **É possível o aproveitamento do crédito de IPI na aquisição de insumos e matérias-primas tributadas quando são aplicadas na industrialização de produto final isento, não tributado** ou com a alíquota zero. Precedente: REsp 419.719/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 19/12/2014.

3. Agravo regimental não provido' (AgRg no REsp 1.480.313/PB, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 12.6.2015).

2. Ante o exposto, nego provimento ao Agravo Interno.  
É como voto" (fls. 260/262e).

Daí a interposição dos presentes Embargos de Divergência, nos quais a Fazenda Nacional pugna pela reforma do acórdão embargado, a fim de "não permitir o aproveitamento do IPI nas saídas de produtos industrializados **não tributados**".

Aponta a embargante, como paradigma, o REsp 1.404.466/AL (Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/06/2015), que conclui que **"a\*interpretação do art. 11 da Lei 9.779/99 deve-se dar com a observância do princípio**

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

O acórdão embargado, por sua vez, entendeu ser possível o creditamento do IPI na aquisição de insumos e matérias-primas tributados, quando são aplicados na industrialização de produto final isento, **não tributado** ou sujeito à alíquota zero.

Entendo que assiste razão à parte embargante, pois o art. 11 da Lei 9.779/99 prevê apenas duas hipóteses (**isenção e alíquota zero**) para o creditamento, na saída de produtos industrializados, do IPI pago na aquisição de insumos e matérias-primas, de modo que, na análise da referida Lei, é vedada sua interpretação extensiva, para alcançar, também, os produtos industrializados **não tributados**.

Nesse sentido:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. IPI. APROVEITAMENTO DE VALOR PAGO NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS, INSUMOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO NÃO-TRIBUTADO (SAL DE COZINHA). IMPOSSIBILIDADE. HIPÓTESE NÃO-CONTEMPLADA NA FIGURA DO ART. 11 DA LEI 9.779/99. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ARTS. 150, I, CF/88 E 97 DO CTN. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN. PROVIMENTO DO RECURSO.

1. Tratam os autos de mandado de segurança preventivo impetrado por L. Praxedes Gomes apontando ato coator a ser praticado pelo delegado da Receita Federal em Natal. Vindica o direito de escriturar e manter o crédito integral do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, insumos e materiais de embalagem adquiridos de outros contribuintes, conforme determina o regulamento do IPI, utilizados na industrialização de produto (sal de cozinha) não-tributado por essa exação. Sentença denegou a segurança. O TRF/5ª Região deu parcial provimento à apelação da autora, reconhecendo o direito de compensar o saldo credor de IPI apenas com o IPI devido na saída dos produtos tributados na indústria, até a vigência da Lei 9.779/99, e, a partir daí, com quaisquer outros tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos dos arts. 73 e 74 da Lei 9.430/96. Definiu a prescrição quinquenal e não reconheceu a incidência de correção monetária. Recursos especiais das duas partes. O apelo da Fazenda Nacional, fundamentado na alínea 'a', indica contrariedade do art. 11 da Lei 9.779/99. Defende não ser possível a manutenção do crédito do IPI,

referente às aquisições dos insumos empregados na industrialização do sal de cozinha, em situação não amparada pelo art. 11 da Lei 9.779/99, pois trata-se de produto não-tributado, havendo previsão para apenas duas hipóteses: produto isento ou tributado à alíquota zero. Recursos extraordinários foram interpostos pelas partes e admitidos.

2. O caso vertente trata de pretensão com vistas ao aproveitamento (pedido de compensação com tributos de espécies distintas administrados pela Secretaria da Receita Federal, com atualização monetária e juros) do valor pago, a título de IPI, na aquisição de matérias-primas, insumos e materiais de embalagem utilizados na industrialização de sal para fins de alimentação. Esse produto é não-tributado, conforme Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados, estando classificado sob o código 2501.00.20.

3. O argumento recursal da Fazenda prende-se na ofensa ao texto do art. 11 da Lei 9.779/99, defendendo que esse preceito taxativamente prevê duas hipóteses para o aproveitamento do IPI: quando o produto final for *isento* ou *tributado à alíquota zero*. Como o caso concreto trata de sal de cozinha, que é produto *não-tributado*, está fora do alcance da norma, sendo vedada a interpretação extensiva.

4. O aresto recorrido entendeu que a Lei 9.779/99 tem aplicação à espécie, mesmo se tratando de hipótese em que o produto final é não-tributado, pois esse diploma legal apenas explicita o comando constitucional do art. 153, § 3º, onde não se encontra a restrição veiculada pela lei.

**5. O princípio da legalidade, insculpido no texto constitucional, exalta que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II). No campo tributário significa que nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem que o seja por lei (art. 150, I, CF/88 e 97 do CTN). É o princípio da legalidade estrita. Igual pensamento pode ser atribuído a benefício concedido ao contribuinte, como no presente caso. Não estando inscrito na regra beneficiadora que na saída dos produtos não-tributados podem-se aproveitar os créditos de IPI recolhidos na etapa antecessora, não se reconhece o direito do contribuinte, sob pena de ser atribuída eficácia extensiva ao comando legal.**

**6. O direito tributário, dado o seu caráter excepcional, porque consiste em ingerência no patrimônio do contribuinte, não pode ter seu campo de aplicação ampliado, pois todo o processo de interpretação e integração da norma tem seus limites fixados pela legalidade.**

**7. A interpretação extensiva não pode ser empregada porquanto destina-se a permitir a aplicação de uma norma a circunstâncias,**

fatos e situações que não estão previstos, por entender que a lei teria dito menos do que gostaria. A hipótese dos autos está fora do alcance expresso da lei regeadora, não se podendo concluir que o legislador a tenha querido contemplar.

8. Recurso especial da Fazenda Nacional provido" (STJ, REsp 917.236/RN, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, DJU de 02/08/2007).

**"IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO-TRIBUTADOS. ART. 11 DA LEI 9.779/99. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA.**

I - O art. 11 da Lei 9.779/99 prevê duas hipóteses para o creditamento do IPI pago na aquisição de insumos e matérias-primas, na saída de produtos industrializados: a) quando os insumos são utilizados na elaboração de produtos isentos; e b) quando são usados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero.

II - Na análise da lei tributária é vedada sua interpretação extensiva, in casu, não tendo a norma legal incluído como hipótese de creditamento de IPI a saída do produto industrializado não-tributado, tem-se indevido o pleito de creditamento da exação.

III - Esta Corte entende que, no caso de reconhecimento ao direito de creditamento de IPI, o prazo prescricional é quinquenal, sendo atingidas as parcelas anteriores a cinco anos da propositura da ação. Precedentes: AgRg nos EREsp 449.008/SC, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ de 05/03/2007; REsp 677.445/RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 22/02/2007; REsp 554.608/SC, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 08/02/2007 e AgRg no REsp 757.181/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 27/11/2006.

IV - Recurso especial improvido" (STJ, REsp 839.547/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 01/09/2008).

**"IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO-TRIBUTADOS. ART. 11 DA LEI 9.779/99. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. RESISTÊNCIA INJUSTIFICADA OPOSTA PELO FISCO. CORREÇÃO MONETÁRIA DEVIDA.**

I - O art. 11 da Lei 9.779/99 prevê duas hipóteses para o creditamento do IPI pago na aquisição de insumos e matérias-primas, na saída de produtos industrializados: a) quando os insumos são utilizados na elaboração de produtos isentos; e b)

quando são usados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero.

II - Na análise da lei tributária é vedada sua interpretação extensiva, in casu, não tendo a norma legal incluído como hipótese de creditamento de IPI a saída do produto industrializado não-tributado, tem-se indevido o pleito de creditamento da exação.

III - Embora tenha a jurisprudência do STJ e do STF definido que é indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI relativos a operações de matérias primas e insumos empregados na fabricação de produto isento ou beneficiado com alíquota zero, tem-se devida a atualização monetária quando o aproveitamento dos créditos é obstado pelo Fisco, provocando mora que dá ensejo a enriquecimento sem causa da Administração em prejuízo ao contribuinte. Precedentes: AgRg no REsp 863.277/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 7.2.2008; EREsp 465.538/RS, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJ de 1.10.2007 e EREsp 430.498/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ de 07.04.2008.

IV - Recurso especial parcialmente provido" (STJ, REsp 1.109.232/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 22/04/2009).

**"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IPI – CREDITAMENTO – PREVISÃO LEGAL (ART. 11 DA LEI 9.779/99) – NÃO-EXTENSÃO A PRODUTO NÃO TRIBUTADO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA – CORREÇÃO MONETÁRIA – IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE RESISTÊNCIA.**

1. Inexiste a alegada violação do art. 535 do Código de Processo Civil, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido.

2. **O art. 11 da Lei 9.779, de 1999, autoriza o creditamento de IPI para duas hipóteses: a) quando o produto final for isento; ou b) quanto é tributado à alíquota zero. Os casos de não-tributação não estão alcançados pela referida norma.**

3. **'O direito tributário, dado o seu caráter excepcional, porque consiste em ingerência no patrimônio do contribuinte, não pode ter seu campo de aplicação estendido, pois todo o processo de interpretação e integração da norma tem seus limites fixados pela legalidade' (REsp 1.019.047/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 24.4.2008).**

4. A correção monetária não incide sobre o crédito escritural de IPI por ausência de previsão legal. Entretanto, o STJ entende que, se o direito ao creditamento não foi exercido no momento oportuno em razão de óbice criado pelo Fisco – que não é o caso dos autos, por não constar

do acórdão recorrido –, a correção monetária deverá incidir, de modo a preservar seu valor. Tema foi submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 no REsp 1035847/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 3.8.2009.

Recurso especial provido em parte" (STJ, REsp 1.004.964/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/10/2009).

**"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPI. PRODUTO FINAL DESONERADO DO IMPOSTO. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO RELATIVO AOS INSUMOS. LEI 9.779/1999. MATÉRIA JULGADA SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC.**

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 860.369/PE, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, pacificou entendimento de que o direito ao creditamento do IPI – fundado no *princípio da não-cumulatividade* e decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizado na fabricação de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero – *exsurgiu apenas com a vigência da Lei 9.779/1999*.

**2. É indevido o creditamento do IPI que se origina da aquisição de insumos nas situações em que o produto industrializado não é tributado, uma vez que o art. 11 da Lei 9.779/1999 autoriza o benefício fiscal somente nas hipóteses de produto final isento ou tributado à alíquota zero. Precedentes do STJ.**

3. Agravo Regimental não provido" (STJ, AgRg no AgRg no REsp 1.147.346/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 20/04/2010).

**"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL NÃO-TRIBUTADO. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DO ART. 11, DA LEI 9.779/99. IMPOSSIBILIDADE. TEMA JÁ JULGADO PELA SISTEMÁTICA INSTITUÍDA PELO ART. 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ N. 8/2008.**

1. **O direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não-cumulatividade**, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação **de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurgiu apenas com a vigência da Lei 9.779/99.** (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: RE 562.980/SC, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Rel. p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-167 DIVULG 03.09.2009 PUBLIC 04.09.2009; e RE 460.785/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal

Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-171 DIVULG 10.09.2009 PUBLIC 11.09.2009).

2. **Nessa linha de pensar, não há que se falar em interpretação extensiva do art. 11, da Lei 9.779/99 para permitir o creditamento após a sua vigência relacionado a produtos finais não tributados, pois o benefício somente foi reconhecido pela lei para os produtos finais isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero.**

3. Tema que já foi julgado no recurso representativo da controvérsia REsp 860.369/PE, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009.

4. Recurso especial provido" (STJ, REsp 1.060.199/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 01/09/2010).

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. INCABIMENTO. LEI 9.779/99. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. VEDAÇÃO. AGRAVO IMPROVIDO.

1. **O direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não-cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurgiu apenas com a vigência da Lei 9.779/99** (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: RE 562.980/SC, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Rel. p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-167 DIVULG 03.09.2009 PUBLIC 04.09.2009; e RE 460.785/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-171 DIVULG 10.09.2009 PUBLIC 11.09.2009).

2. **Nessa linha de pensar, não há que se falar em interpretação extensiva do art. 11 da Lei 9.779/99 para permitir o creditamento após a sua vigência relacionado a produtos finais não tributados, pois o benefício somente foi reconhecido pela lei para os produtos finais isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero.**

Tema que já foi julgado no recurso representativo da controvérsia REsp 860.369/PE, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009 (REsp 1.060.199/SP, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 01/09/2010).

II - Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no REsp 1.294.669/ES, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 25/05/2012).

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO

**RECURSO ESPECIAL. IPI. CREDITAMENTO. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO. ART. 11 DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO DA LEGALIDADE ESTRITA. AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO.**

1. O STJ já se manifestou sobre o tema e pacificou o entendimento de que a interpretação do art. 11 da Lei 9.779/99 deve-se dar com a observância do princípio tributário da legalidade estrita, nos termos do art. 111 do CTN. Assim, não se pode alargar a isenção contida no art. 11 da Lei 9.779/99 às hipóteses de industrialização de produtos não tributados, uma vez que o benefício fiscal é vinculado às hipóteses de produto final isento ou tributado à alíquota zero.

2. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.213.196/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 24/10/2013).

**"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CRÉDITO DE IPI. ART. 11 DA LEI 9.779/99. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO EM RELAÇÃO À FABRICAÇÃO/SAÍDA DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS PELO IPI. PRECEDENTES.**

1. O direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não-cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurgiu apenas com a vigência da Lei 9.779/99. (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: RE 562.980/SC, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Rel. p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-167 DIVULG 03.09.2009 PUBLIC 04.09.2009; e RE 460.785/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-171 DIVULG 10.09.2009 PUBLIC 11.09.2009). O referido tema também já restou julgado em recurso especial representativo da controvérsia REsp 860.369/PE, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009, na sistemática do art. 543-C, do CPC.

**2. Verifica-se dos precedentes citados que o direito ao crédito de IPI previsto no art. 11 da Lei 9.779/99 somente se refere a fabricação/saída de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, não estando albergada a fabricação/saída de produtos não tributados.**

3. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.519.934/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 12/05/2015).

**"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS**

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CREDITAMENTO. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO. ART. 11 DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO DA LEGALIDADE ESTRITA. AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO.**

1. Nos termos do que decidido pelo Plenário do STJ, '[a]os recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Enunciado Administrativo 2)'].

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

3. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg nos EDcl no REsp 1.293.448/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 31/05/2016).

Cumpra anotar que, no acórdão ora embargado, o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO citou, como precedente, o acórdão proferido pela Primeira Turma do STJ, no AgRg no REsp 1.480.313/PB (Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 12/06/2015), cuja ementa respectiva, por sua vez, menciona o acórdão proferido pela Segunda Turma desta Corte, em juízo de retratação, no REsp 419.719/RS (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/12/2014).

Quanto ao mencionado REsp 419.719/RS (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/12/2014), refere-se ele a Recurso Especial interposto, pela pessoa jurídica contribuinte, contra acórdão do Tribunal de origem, que, ao dar parcial provimento à Apelação, reformara parcialmente a sentença denegatória do Mandado de Segurança, para assegurar a utilização, a partir do início da vigência da Lei 9.779/99, do saldo credor do IPI, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização de produto isento ou tributado à alíquota zero.

A princípio, em julgamento realizado no dia 18/05/2006, o aludido Recurso Especial fora parcialmente provido, com base na jurisprudência firmada pelo STJ, à época, para, em relação ao período anterior à Lei 9.779/99, "declarar o direito de a recorrente efetuar o aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição de insumos e matérias-primas de produtos não sujeitos à incidência do IPI".

Posteriormente, no entanto, na assentada do dia 02/12/2014, em juízo de

retratação, a Segunda Turma desta Corte – adequando-se à orientação firmada pelo STF, sob o regime de repercussão geral, no RE 562.980/SC (Rel. p/ acórdão Ministro MARCO AURÉLIO, TRIBUNAL PLENO, DJe de 04/09/2009), bem como pelo STJ, sob o rito dos recursos repetitivos, no REsp 860.369/PE (Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 18/12/2009) – negou provimento ao aludido Recurso Especial da contribuinte, ao fundamento de que "o direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não-cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de **produtos isentos** ou **sujeitos ao regime de alíquota zero**, exsurgiu **apenas com a vigência da Lei 9.779/99**".

No juízo positivo de retratação, a alusão a produto final "**não-tributado**" apenas foi feita no **caput** da ementa redigida pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, sem qualquer registro sobre tal hipótese desonerativa, no inteiro teor do acórdão do citado precedente da Segunda Turma desta Corte.

Já em relação ao precedente citado no acórdão ora embargado – AgRg no REsp 1.480.313/PB, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 12/06/2015 –, nele a Primeira Turma mantivera a negativa de seguimento ao Recurso Especial, no qual a Fazenda Nacional, então recorrente, sob a alegação de contrariedade ao art. 11 da Lei 9.779/99, questionara unicamente a forma de recuperação do crédito de IPI (segundo a Fazenda Nacional, a forma de escrituração contábil – inclusão do IPI no custo dos produtos industrializados – teria trazido vantagens, para a contribuinte, no sentido de diminuir os valores devidos relativos aos IRPJ e CSSL).

Embora o Ministro BENEDITO GONÇALVES haja incluído, na ementa do aludido AgRg no REsp 1.480.313/PB, a expressão "não tributado", e citado, como precedentes, o RE 562.980 (STF, Relator p/acórdão Ministro MARCO AURÉLIO, TRIBUNAL PLENO, DJe de 04/09/2009) e o REsp 419.719-RS (STJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/12/2014), assim fundamentou ele seu voto, para afastar a alegação fazendária de contrariedade ao art. 11 da Lei 9.779/99:

"No caso concreto, verifica-se que não se configura o vício de integração suscitado, na medida em que a alegação do recorrente de que o cômputo do IPI como custo poderia afastar o seu direito de creditamento não tem o condão de modificar a conclusão do acórdão a quo, devidamente lastreada no art. 11, da Lei 9.779/99 e na **jurisprudência pacífica do STF e do STJ no sentido de que é possível a compensação do crédito de IPI decorrente de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos não sujeitos à incidência do referido imposto.**"

Portanto, entendo que a conclusão da Primeira Turma do STJ, no mencionado AgRg no REsp 1.480.313/PB, no sentido de que "é possível a compensação do crédito de IPI

decorrente de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos não sujeitos à incidência do referido imposto" – sem especificar a quais hipóteses desonerativas se refere –, não encontra ressonância no citado precedente da Segunda Turma, tampouco nos arts. 11 da Lei 9.779/99, 171, § 1º, e 174, I, **a**, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto 2.637/98, 193, I, **a**, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto 4.544/2002, e 254, I, **a**, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto 7.212/2010.

A Primeira Seção do STJ, ao julgar o AgRg nos EREsp 1.147.346/RS (Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 17/06/2016), negou provimento ao recurso, mantendo decisão do Relator, que indeferira liminarmente Embargos de Divergência opostos, pelo contribuinte, a acórdão da Segunda Turma, que concluía que **"é indevido o creditamento do IPI que se origina da aquisição de insumos nas situações em que o produto industrializado não é tributado, uma vez que o art. 11 da Lei 9.779/1999 autoriza o benefício fiscal somente nas hipóteses de produto final isento ou tributado à alíquota zero. Precedentes do STJ"**, pretendendo-se, nos Embargos de Divergência, o creditamento também na hipótese em que o produto final é não tributado. Fundamentou-se o Relator na Súmula 168/STJ, que dispõe que "não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".

O acórdão restou assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CREDITAMENTO DO IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO **DE PRODUTOS ISENTOS OU SUJEITOS AO REGIME DE ALÍQUOTA ZERO**. LEI 9.779/99. MATÉRIA EM CONSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO DO RESP. 860.369/PE, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. APLICAÇÃO DA SÚMULA 168/STJ. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A 1a. Seção do STJ, julgando o caso como Recurso Especial Repetitivo, seguindo orientação traçada pelo STF, no julgamento do RE 562.980/SC, consolidou a tese de que, antes do advento da Lei 9.779/99, não havia base, quer sob o aspecto interpretativo em virtude do princípio da não-cumulatividade, quer sob o aspecto legal expresso, **para concluir-se pela procedência do direito ao creditamento do IPI**, quando incidente o tributo sobre insumos ou matérias-primas utilizados na industrialização de **produtos isentos**, ou **tributados com alíquota zero**. Precedente: REsp 860.369/PE, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 18.12.2009. **Aplicação da Súmula 168/STJ.**

2. Agravo Regimental desprovido" (STJ, AgRg nos EREsp

1.147.346/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 17/06/2016).

No julgamento dos EREsp 839.547/PR (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 31/03/2011) – opostos a acórdão da Primeira Turma, que firmara entendimento no sentido de que **"o art. 11 da Lei 9.779/99 prevê duas hipóteses para o creditamento do IPI pago na aquisição de insumos e matérias-primas, na saída de produtos industrializados: a) quando os insumos são utilizados na elaboração de produtos isentos; e b) quando são usados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero"** –, postulando o contribuinte, nos Embargos de Divergência, o direito ao creditamento do IPI recolhido na aquisição de insumos utilizados também na fabricação de produtos não tributados, a Primeira Seção do STJ não conheceu do recurso, com suporte na Súmula 168/STJ:

**"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL ISENTO, NÃO-TRIBUTADO OU FAVORECIDO COM ALÍQUOTA ZERO. TEMA JÁ JULGADO PELA SISTEMÁTICA INSTITUÍDA PELO ART. 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ N. 8/2008. SÚMULA N. 168/STJ.**

- 1. O direito ao crédito de IPI**, fundado no princípio da não-cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de **produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurgiu apenas com a vigência da Lei 9.779/99.** (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: RE 562.980/SC, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Rel. p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-167 DIVULG 03.09.2009 PUBLIC 04.09.2009; e RE 460.785/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-171 DIVULG 10.09.2009 PUBLIC 11.09.2009)
- Tema já julgado no recurso representativo da controvérsia REsp 860.369-PE, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009.
- Aplicação do enunciado n. 168 da Súmula deste STJ: 'Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado'.
- Embargos de divergência não conhecidos" (STJ, EREsp 839.547/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 31/03/2011).

Assim, encontrando-se o acórdão embargado em dissonância com o entendimento pacificado no âmbito do STJ, inclusive de sua Primeira Seção, caso é de dar

# *Superior Tribunal de Justiça*

provimento aos Embargos de Divergência.

Ante o exposto, dou provimento aos Embargos de Divergência, para, adotando o entendimento do acórdão paradigma, afastar a possibilidade de aproveitamento de créditos fiscais do IPI, decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, nas saídas de produtos industrializados **não tributados**.

É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2010/0177878-2      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **EREsp 1.213.143 /  
RS**

Número Origem: 200471080008470

PAUTA: 27/05/2020

JULGADO: 27/05/2020

**Relatora**

Exma. Sra. Ministra **ASSUSETE MAGALHÃES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA CAETANA CINTRA SANTOS**

Secretário

Bel. **RONALDO FRANCHE AMORIM**

**AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL

EMBARGADO : CALÇADOS ISI LTDA

ADVOGADOS : ROSELI MARIA LOCATELLI ALBARELLO E OUTRO(S) - RS032965  
GIANCARLO VITALI MENEGUSSO - RS049504

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). **JOSÉ PÉRICLES PEREIRA DE SOUSA**(Procuração "ex lege")  
, pela parte EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia **PRIMEIRA SEÇÃO**, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto da Sra. Ministra Relatora dando provimento aos embargos de divergência, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Aguardam os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Francisco Falcão, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques."

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.213.143 - RS  
(2010/0177878-2)**

**RELATORA : MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES**  
EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL  
EMBARGADO : CALÇADOS ISI LTDA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309  
MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA E OUTRO(S) - SP117622  
ROSELI MARIA LOCATELLI ALBARELLO E OUTRO(S) - RS032965  
GIANCARLO VITALI MENEGUSSO - RS049504  
DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI - DF028468

**VOTO-VISTA**

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:**

Solicitei vista antecipada dos autos para examiná-los com maior detença.

A **FAZENDA NACIONAL** interpôs Embargos de Divergência contra acórdão proferido pela 1ª Turma desta Corte assim ementado (fl. 264e):

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL ISENTO, NÃO TRIBUTADO OU COM ALÍQUOTA ZERO. AGRAVO DESPROVIDO.**

1. *É possível o aproveitamento do crédito de IPI na aquisição de insumos e matérias-primas tributadas quando são aplicadas na industrialização de produto final isento, não tributado ou com a alíquota zero. Precedente: AgRg no REsp 1.480.313/PB, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 12.6.2015.*

2. *Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido.*

*(AgInt nos EDcl no REsp 1.213.143/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, julgado em 14.02.2017, DJe 22.02.2017).*

Aponta a Embargante a existência de dissenso entre o acórdão embargado e o *decisum* proferido pela 2ª Turma desta Corte Superior no REsp n. 1.404.466/AL, da relatoria do Sr. Ministro Humberto Martins, cuja ementa transcrevo:

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. IPI. CREDITAMENTO. LEI 9.779/99. SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS. INVIABILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL LIMITADO ÀS HIPÓTESES DE ISENÇÃO E À ALÍQUOTA ZERO. EXPORTAÇÃO. DL 491/1969. INCENTIVO À EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE NAS ENTRADAS DE MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM TRIBUTADOS. SALDO DEVEDOR. OBSERVÂNCIA DA VIGÊNCIA DA LEI. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Recurso especial da [...] improvido. Recurso especial da FAZENDA NACIONAL conhecido em parte e, nessa extensão, provido.

Nas razões recursais, alega-se, em síntese, que "[...] ficou configurada a divergência jurisprudencial entre os mesmos, pois o v. acórdão ora embargado, ao contrário do aresto paradigma, entendeu que há direito ao creditamento do IPI nas operações de aquisição de insumos tributados utilizados na industrialização de produtos cuja saída é não tributada, enquanto o acórdão paradigma afirma peremptoriamente que a isenção fiscal constante do art. 11 da Lei Federal nº 9.779/99 deve ser interpretada literalmente, de modo a alcançar tão somente os casos de saídas isentas ou sujeitas à alíquota zero, não abarcando o direito ao creditamento de IPI relativamente aos insumos tributados empregados na industrialização de produto cuja saída é não tributada" (fls. 278/279e).

Acompanha o recurso o documento de fls. 288/307e.

Distribuídos os autos à Sra. Ministra Assusete Magalhães, Sua Excelência admitiu o recurso (fls. 314/316e).

A parte Embargada não apresentou impugnação (fl. 336e).

O Ministério Público Federal manifestou-se pelo provimento dos Embargos de Divergência (fls. 324/335e).

Na assentada do dia 27.05.2020, a Sra. Ministra Relatora proferiu voto dando provimento aos Embargos de Divergência "[...] para, adotando o entendimento do acórdão paradigma, afastar a possibilidade de aproveitamento de créditos fiscais do IPI decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, nas saídas de produtos industrializados não tributados".

### **É o relatório. Passo a proferir o voto-vista.**

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

## **I. Da admissibilidade dos embargos de divergência**

Inicialmente, importante consignar que os Embargos de Divergência se encontram hígidos para o julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes questões preliminares ou prejudiciais a serem examinadas – como, aliás, igualmente concluído pela Sra. Relatora.

## **II. Delimitação da controvérsia**

O tribunal *a quo* concedeu a segurança para reconhecer o direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes das aquisições de insumos, matérias-primas e produtos intermediários tributados e empregados na industrialização de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, a contar de 20 de janeiro de 1999 (fl. 114e).

Contra o acórdão regional a Fazenda Nacional interpôs recurso extraordinário, bem como recurso especial.

A 1ª Turma deste Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar a suposta violação ao art. 11 da Lei n. 9.779/1999, negou provimento ao pedido de vulneração ao apontado dispositivo, em decisão unânime, contra a qual se insurge a Fazenda Nacional por meio dos presentes embargos de divergência.

Nesse contexto, o dissenso jurisprudencial cinge-se à possibilidade, diante de tal preceito legal, de utilização do saldo de IPI decorrente da aquisição de insumo onerado tão somente quando da saída não tributada do produto.

Adianto que a análise dessa controvérsia exige uma distinção clara acerca das hipóteses de creditamento, porquanto o tema ora em apreciação sugere uma inadvertida aproximação com a situação mais corriqueira dentre aquelas – a decorrente da regra da não cumulatividade.

## **III. Moldura constitucional do creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

O creditamento do IPI ostenta uma relação umbilical com a regra da não cumulatividade (art. 153, § 3º, II), sendo tal sistemática, no texto original da Constituição de 1988, prescrita tão somente para dois impostos submetidos a regime plurifásico: o IPI (art. 153, § 3º, II) e o ICMS (art. 155, § 2º, I). Com o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, parte dessa disciplina foi alçada ao vértice do ordenamento jurídico no que tange às contribuições dirigidas ao financiamento da seguridade social (art. 195, § 12).

A não cumulatividade, neste passo, representa autêntica aplicação do *princípio constitucional da capacidade contributiva*, visando impedir que a exação se torne um progressivo gravame nas operações sucessivas, vale dizer, a chamada *tributação em cascata*, no que concerne ao IPI e ao ICMS.

A regra da não cumulatividade do IPI radicada no art. 153, § 3º, II, da CR constitui inequívoca limitação ao poder de tributar, e, portanto, reveste-se de *eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata*, uma vez que exhibe normatividade suficiente para o exercício do direito ao creditamento.

Cumprido recordar que, *em relação ao ICMS, tão somente*, o Texto Fundamental proclama que a isenção ou não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes (art. 155, § 2º, a), salvo determinação em contrário da legislação.

Com efeito, o crédito de IPI advindo da apontada sistemática traduz, sem dúvida alguma, o mais substancial arranjo jurídico-normativo voltado à equalização da tributação dos impostos plurifásicos.

Todavia, cabe advertir que tal creditamento coexiste com mecanismos outros de incentivo fiscal, cuja matriz não advém da técnica da não cumulatividade.

Como exemplo recente dessa estratificação, tem-se a hipótese em que o Supremo Tribunal Federal prestigiou o papel do alívio fiscal como indutor do desenvolvimento econômico, a par de reafirmar a singularidade socioeconômica da Zona Franca de Manaus - ZFM, justamente

# Superior Tribunal de Justiça

para possibilitar o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero provenientes da ZFM, *por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade* (PLENO, RE n. 596.614, Repercussão Geral, Rel. p/ o acórdão Ministro EDSON FACHIN, julgado em 25.04.2019, DJe de 19.09.2019).

Prosseguindo na justaposição referendada pela Lei Maior, destaco as disposições de onde se extrai o fundamento de validade para a *concessão autônoma de crédito*, isto é, desvinculada da noção da não cumulatividade:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

[...]

*§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela EC nº 3/1993).*

[...]

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela EC nº 3, de 1993).*

[...]

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela EC nº 3, de 1993).*

[...]

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela EC nº 3, de 1993).*

[...]

*II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações*

# Superior Tribunal de Justiça

anteriores;  
[...] (destaques meus).

Logo, a outorga dos apontados créditos, desde que estabelecida por lei tributária específica, exsurge diretamente da edição do diploma normativo, sendo, portanto, uma **modalidade de aproveitamento de crédito autônoma, porquanto desvinculada da regra da não cumulatividade**.

Acerca de tal possibilidade, destaco a compreensão da Sra. Ministra Ellen Gracie constante do acórdão proferido no RE n. 566.819/RS, da relatoria do Sr. Ministro Marco Aurélio, cujo excerto foi colacionado no apontado julgamento relativo à ZFM (Tema de Repercussão Geral n. 322):

*[...] consignou expressamente que “como a sistemática da não-cumulatividade não dá direito à apropriação de crédito de IPI em entradas não oneradas por tal imposto, só poderá ser admitida quando lei específica a autorize expressamente na qualidade de benefício fiscal autônomo (art. 150, § 6º, da Constituição)”.*

(RE 566.819/RS, PLENO, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, julgado em 16.10.2010, *in*: RE 596.614/SP, PLENO, Rel. p/ o acórdão Ministro EDSON FACHIN, julgado em 25.04.2019, DJe 20.09.2019, pp. 26/27 – destaque meu).

Nessa linha, em outro recurso, impende igualmente lembrar o registro do Sr. Ministro Edson Fachin em acórdão que manteve a conclusão da instância ordinária acerca do direito de crédito de IPI na saída não tributada, porquanto "a verificação da abrangência do benefício fiscal instituído pelo art. 11 da Lei 9.779/1999, cinge-se ao âmbito infraconstitucional":

*O entendimento do STF se firmou no sentido de que o regime jurídico do IPI se completou com o art. 11 da Lei 9.779/1999, de modo que o direito de creditamento das saídas isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero somente mostra-se possível com o advento do referido diploma legal, à luz de desdobramento do entendimento firmado no RERG 475.551, de relatoria do Ministro Cezar Peluso e com acórdão redigido pela Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 13.11.2009.*

(AgR no AgR no RE 379.843/PR, SEGUNDA TURMA, Rel. Ministro EDSON FACHIN, julgado em 07.03.2017, publicado em 27.03.2017 – destaques meus).

Remarco a premissa consignada no *decisum* integrativo do apontado acórdão paradigma do presente recurso, cuja ementa transcrevo:

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. LIMITAÇÃO RESTRITIVA. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INOVAÇÃO. OMISSÃO INEXISTENTE.**

1. Desde a exordial, a empresa autora visa estabelecer o direito de creditamento de IPI em decorrência do princípio da não cumulatividade, e não poderia ser diferente, porquanto inerente à sistemática da exação em comento a observância de tal sistemática, haja vista sua expressa determinação constitucional, a teor do disposto no art. 153, IV, e § 3º, II, da Constituição Federal.

2. Quanto ao princípio da não-cumulatividade, o acórdão embargado deixa claro: i) o creditamento de IPI fundado no indigitado princípio somente se aperfeiçoa quando na entrada e na saída há incidência da exação; ii) qualquer forma exonerativa de IPI na entrada não gera direito de creditamento; iii) a entrada tributada pelo IPI com ocorrência de algumas das hipóteses exonerativas na saída (isenção, alíquota zero, não tributação ou imunidade) somente legitima o creditamento do valor pago na aquisição se houver previsão legal, ou seja, somente quando expressamente estabelecido tal "benefício fiscal".

3. Em observância à premissa iii, o acórdão embargado reconhece a existência de previsão legal de benesse creditória com a entrada em vigor do art. 11 da Lei n. 9.779/99, que legitimou o creditamento do valor de IPI pago na entrada apenas quanto aos produtos cuja saída é isenta ou tributada à alíquota zero; e com a vigência do art. 1º da Lei n. 8.402/92, que restabeleceu a previsão contida no art. 5º do DL n. 491/69 quanto à possibilidade de creditar-se do IPI incidente na aquisição em hipótese de saída imune decorrente da industrialização de produtos exportados.

4. Os benefícios fiscais instituídos pela Lei n. 9.779/99 e pelo Decreto-Lei n. 491/69 são favores fiscais que visam desonerar a cadeia produtiva do IPI, porquanto não aperfeiçoada a sistemática da não cumulatividade, de modo que, consoante já destacado, se não houvesse a previsão legal de creditamento, o valor pago na entrada se revestiria de custo a ser suportado pelo adquirente do insumo tributado.

5. Outrossim, o "incentivo fiscal" previsto na Lei n. 9.363/96 refere-se a "crédito presumido de IPI", questão que não se confunde com a possibilidade de creditamento de IPI em decorrência do princípio da não cumulatividade, porquanto aquele benefício fiscal visa compensar a incidência de PIS e COFINS - e não IPI - na cadeia produtiva de bens adquiridos para fins de exportação, o que não se confunde, repisa-se, com o crédito decorrente da sistemática de não cumulatividade, única questão que foi efetivamente trazida desde a exordial.

6. Com efeito, a questão atinente a crédito presumido de IPI reveste-se de inovação recursal, manobra processual amplamente rechaçada pela jurisprudência do STJ. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no REsp 1.404.466/AL, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 22.09.2015, DJe 30.09.2015 – destaques meus).

Vale registrar que tanto o extinto Conselho de Contribuintes como o atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, salientam a desvinculação do aproveitamento de crédito previsto no art. 11 da Lei n. 9.779/1999 da sistemática da não cumulatividade, como demonstrado nos seguintes julgados:

*Sempre foi assim o entendimento da Administração Tributária quanto a jurisprudência deste Tribunal Administrativo, ou seja, da necessidade de lei concessiva expressa para crédito incentivado. E, por assim ser, veio o legislador pátrio, através de norma específica, dar legitimidade a esta nova espécie de crédito incentivado. E a norma permissiva de tal renúncia fiscal (art. 11 da Lei 9.779), editada em 19/01/1999, portanto posterior aos fatos ensejadores do pedido ora sob análise, foi vazada nos seguintes termos: [...]*

(2º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão n. 201-75.876, Rel. Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, julgado em 19.02.2002 – destaques meus).

*[...] o art. 11 da Lei n° 9.779/99, apenas ampliou as hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, nada tendo a ver com o princípio da não-cumulatividade.*

*[...]*

*Nesse contexto, qual o impacto do art. 11 da Lei n° 9.779/99,*

# Superior Tribunal de Justiça

abaixo transcrito, em relação ao princípio da não-cumulatividade?

"Art. 11. [...]".

Na verdade, esse novo regramento, longe de dar maior concretude ao princípio da não-cumulatividade, apenas inovou na ampliação das hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia [...].

(2º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Acórdão n. 203-10.439, Rel. Conselheiro Antônio Bezerra Neto, julgado em 19.10.2005 – destaques meus).

[...]

Não há que se falar em anular os efeitos da imunidade e da seletividade em razão da essencialidade assegurados na Constituição Federal, visto que, conforme explicitado alhures, estamos diante de concessão do benefício de crédito e não de lançamento por apuração do imposto sobre produto industrializado, deixando também, por conseguinte, de ferir a regra da não-cumulatividade tal qual alegado pela Recorrente.

(CARF, 3ª Seção, 1ª Turma Extraordinária, Acórdão n. 3001-000.910, Rel. Conselheiro Marcos Roberto da Silva, julgado em 03.09.2019 – destaques meus).

Nesse sentido, ressalto, ainda, as informações prestadas pela autoridade impetrada no mandado de segurança originário deste recurso, a Sra. Delegada da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB em Novo Hamburgo-RS, nas quais afirma ostentar o benefício fiscal em tela caráter autônomo, desvinculado da regra da não cumulatividade (fl. 44e):

29. [...] pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, que passou a admitir o aproveitamento de créditos [...].

30. Cuida-se, como se vê, da instituição de um novo benefício fiscal, qual seja, a permissão para que, relativamente às operações futuras, sejam aproveitáveis os créditos de IPI acumulados no trimestre, decorrentes de aquisição de insumos, ainda que aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero.

Em síntese, extrai-se que a Constituição da República contempla o creditamento de IPI em três hipóteses distintas: (i) em

decorrência da regra não cumulatividade (art. 153, § 3º, II); (ii) como exceção constitucionalmente justificável à não cumulatividade, alcançada por meio de interpretação sistemática (arts. 43, § 1º, II, e § 2º, III; 153, § 3º, II; e 40 do ADCT); e (iii) mediante outorga diretamente concedida por lei específica (art. 150, § 6º).

#### **IV. Moldura normativa infraconstitucional**

Para o adequado exame da pretensão, impõe-se a análise da Lei n. 9.779/1999, resultante da conversão da MP n. 1.788/1998:

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

Trata-se de significativa mudança na sistemática de utilização de créditos de IPI, malgrado ter sido efetuada por meio de apenas um artigo de lei.

Com o advento desse diploma legal, oportuniza-se a manutenção de créditos antes estornados, bem como enseja-se a aplicação dos arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/1996, os quais autorizam o aproveitamento dos saldos por ressarcimento, restituição ou compensação com débitos de quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRFB.

Sublinho a motivação exposta pelo Poder Executivo para alterar a legislação do IPI "relativamente ao aproveitamento de crédito" por meio da edição da MP n. 1.788/1998, convertida na Lei n. 9.779/1999:

*O art. 11 do Projeto permite o aproveitamento dos créditos do IPI incidente nas aquisições de matérias-primas, produto*

# Superior Tribunal de Justiça

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

(EM n. 834-A/MF - 29.12.1998, disponível no Diário do Congresso Nacional - 14.01.1999, pp. 779 e 781, [http://imagem.camara.gov.br/dc\\_20.asp?selCodColecaoCsv=J&Datain=14/01/1999&txpagina=779&altura=700&largura=800#](http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&Datain=14/01/1999&txpagina=779&altura=700&largura=800#/) , acessado em 10.06.2020 – destaque meu).

Tal inovação legislativa *instituiu* o aproveitamento de créditos de IPI como *benefício fiscal autônomo*, uma vez que, como exposto, não traduz mera explicitação da regra da não cumulatividade.

À vista do comando legal, a SRFB editou a Instrução Normativa n. 33/1999, que reconheceu o aproveitamento dos créditos quando os insumos são aplicados na industrialização de produtos *imunes*:

*Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:*

[...]

§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

[...]

*Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.*

(DOU de 24.03.1999, p. 12 – destaques meus).

Na sequência, adveio um novo Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, divulgado pelo Decreto n. 4.544/2002, para

# Superior Tribunal de Justiça

ratificar tal benefício no que tange aos produtos imunes:

*Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).*

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

*§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).*

*(destaques meus).*

Todavia, a SRFB, ao editar o Ato Declaratório Interpretativo n. 05/2006, revisou o entendimento, justamente para autorizar o crédito tão somente no que concerne à saída de produtos amparados pela imunidade em decorrência de exportação:

*Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.*

*Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:*

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

*II - amparados por imunidade;*

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

# Superior Tribunal de Justiça

*Industrializados (RIPI).*

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

(DOU de 18.04.2006, p. 12 – destaques meus).

A compreensão verificada nesses normativos prevalece no CARF, consoante ilustra a ementa do seguinte acórdão:

[...]

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. INSUMOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES. LIVROS E LISTAS TELEFÔNICAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

*A aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos beneficiados com a imunidade prevista para os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão não gera crédito de IPI.*

*O direito à manutenção de créditos por entrada de insumos tributados alcança apenas insumos utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero ou com imunidade decorrente de exportação.*

[...]

*(Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3ª Turma, Acórdão n. 9303-005.255, Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, julgado em 20.06.2017 – destaque meu).*

Nessa esteira, o RIPI de 2010, veiculado pelo Decreto n. 7.212 – em vigor atualmente –, admite o creditamento tão somente para os produtos indicados na TIPI como "não tributados" que gozem de imunidade em razão da exportação:

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

[...]

*Art. 254. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o*

# Superior Tribunal de Justiça

*crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11) :*

*I - relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que tenham sido:*

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

*[...]*

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

*[...]*

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

Desse modo, observa-se claramente que o Fisco, por ato infralegal, reduziu o alcance do benefício fiscal direcionado aos produtos assinalados como "não tributados (NT)" na Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI em duas oportunidades: (i) inicialmente para excluir os que não sofrem incidência do imposto (denominada não incidência natural ou pura); e (ii) cinco anos depois, para incrementar tal restrição avançando sobre outra parte dos produtos não tributados, porquanto restaram mantidos na benesse tão somente os "NT" que "estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação" (art. 153, § 3º, III, da CR), excluídos outros tipos de imunidade tributária.

## V. Panorama jurisprudencial

Embora a 2ª Turma adote, em alguns julgados, orientação

contrária ao creditamento na saída de produtos não tributados (e.g. REsp n. 1.404.466/AL, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 18.06.2015), a 1ª Turma, ao examinar o tema no acórdão embargado, reafirmou o entendimento segundo o qual é possível tal benefício na hipótese de saída de produto isento, sujeito à alíquota zero e não tributado, consoante estampa o acórdão cuja ementa transcrevo:

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535, DO CPC. NÃO CONFIGURADA. IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL ISENTO, NÃO TRIBUTADO OU COM ALÍQUOTA ZERO. SÚMULA 83/STJ.**

1. [...]

2. *É possível o aproveitamento do crédito de IPI na aquisição de insumos e matérias-primas tributadas quando são aplicadas na industrialização de produto final isento, não tributado ou com a alíquota zero. Precedente: REsp 419.719/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 19/12/2014.*

3. *Agravo regimental não provido.*

(AgRg no REsp 1.480.313/PB, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.06.2015, DJe 12.06.2015 – destaque meu).

A dissonância das teses dos acórdãos desta Corte Superior teve como pano de fundo, preponderantemente, o creditamento do IPI à luz do princípio da não cumulatividade.

Confirmam tal ilação os julgados desta Seção apontados pela Sra. Relatora ao proferir voto nestes embargos de divergência:

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL ISENTO, NÃO TRIBUTADO OU FAVORECIDO COM ALÍQUOTA ZERO. TEMA JÁ JULGADO PELA SISTEMÁTICA INSTITUÍDA PELO ART. 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ N. 8/2008.**

**SÚMULA N. 168/STJ.**

1. O direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurgiu apenas com a vigência da Lei 9.779/99. (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: RE 562.980/SC, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Rel. p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, Dje - 167 DIVULG 03.09.2009 PUBLIC 04.09.2009; e RE 460.785/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, Dje - 171 DIVULG 10.09.2009 PUBLIC 11.09.2009).

2. Tema já julgado no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 860.369 - PE, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009.

3. Aplicação do enunciado n. 168 da Súmula deste STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".

4. Embargos de divergência não conhecidos.

(REsp 839.547/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL Marques, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23.03.2011, DJe 31.03.2011 – destaque meu).

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CREDITAMENTO DO IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS OU SUJEITOS AO REGIME DE ALÍQUOTA ZERO. LEI 9.779/99. MATÉRIA EM CONSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO DO RESP. 860.369/PE, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. APLICAÇÃO DA SÚMULA 168/STJ. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

1. A 1a. Seção do STJ, julgando o caso como Recurso Especial Repetitivo, seguindo orientação traçada pelo STF, no julgamento do RE 562.980/SC, consolidou a tese de que, antes do advento da Lei 9.779/99, não havia base, quer sob o aspecto interpretativo em virtude do princípio da não cumulatividade, quer sob o aspecto legal expresso, para concluir-se pela procedência do direito ao creditamento do IPI, quando incidente o tributo sobre insumos ou matérias-primas utilizados na industrialização de produtos isentos, ou tributados com alíquota zero Precedente: REsp 860.369/PE, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 18.12.2009. Aplicação da Súmula 168/STJ.

2. Agravo Regimental desprovido.

# Superior Tribunal de Justiça

(AgRg nos EREsp 1.147.346/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11.05.2016, DJe 17.05.2016).

Relembre-se, neste passo, que gravita em torno do creditamento de IPI na entrada desonerada *em decorrência da regra da não cumulatividade* um plexo de discussões, o qual nutriu debates nos plenários das Cortes deste País por décadas, com reconhecidas oscilações de entendimento, culminando com a aprovação da Súmula Vinculante n. 58/STF segundo a qual:

*Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade.*

No entanto, *in casu*, como antes apontado, por tratar-se do aproveitamento de créditos de IPI como benefício fiscal autônomo, diretamente outorgado pela Lei n. 9.779/1999 para a saída não tributada, a discussão devolvida pelos embargos de divergência distancia-se do núcleo de tal polêmica.

Com efeito, a controvérsia em tela é diversa, bem como cinge-se ao âmbito normativo infraconstitucional, consoante extrai-se do acórdão proferido no Projeto de Súmula Vinculante n. 26/DF, que ensejou a edição da apontada SV n. 58/STF (PLENO, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI DJe 07.05.2020 - Ata n. 340/2020, DJe n. 112, divulgado em 06.05.2020, pp. 28/29).

Nessa linha, colaciona-se, uma vez mais, o elucidativo acórdão da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, assim ementado:

**SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUTOS COM SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS. JUÍZO DE RETRATAÇÃO.**

**1. O regime jurídico do IPI se completou com o art. 11 da Lei 9.779/1999, de modo que o direito de creditamento das saídas**

isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero somente mostra-se possível com o advento do referido diploma legal. Precedentes.

2. Apesar de possuírem naturezas jurídicas díspares, não há diferenciação nas situações em que os produtos estão sujeitos a saídas isentas, não tributadas ou reduzidas à alíquota zero, pois a consequência jurídica é a mesma dentro da cadeia produtiva, em razão da desoneração tributária do produto final.

3. O juízo de retratação da sistemática da repercussão geral não se confunde com novo julgamento de recurso extraordinário. Nos estritos termos da legislação processual, ao juízo de retratação cabe tão somente verificar a compatibilidade entre o acórdão recorrido e o paradigma. Na hipótese de diferença entre os dois, retratar-se. Caso haja identidade, mantém-se o acórdão. Ir além significaria fazer as vezes do Supremo Tribunal Federal em termos de competência jurisdicional.

4. A verificação da abrangência do benefício fiscal instituído pelo art. 11 da Lei 9.779/1999 cinge-se ao âmbito infraconstitucional. Precedentes.

5. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgR no AgR no RE 379.843/PR, SEGUNDA TURMA, Rel. Ministro EDSON FACHIN, julgado em 07.03.2017, publicado em 27.03.2017 – destaques meus).

Impende assinalar que a evolução jurisprudencial, no sentido da não vulneração ao princípio da não cumulatividade em relação aos créditos de IPI na entrada desonerada, mostra-se incapaz de afastar o creditamento conferido diretamente pela Lei n. 9.779/1999 para a hipótese de entrada onerada.

Não ocorrendo, portanto, subsunção da controvérsia sob exame aos precedentes qualificados deste Tribunal Superior ou do Supremo Tribunal Federal (art. 927 do CPC/2015), reconheço que esta Seção apreciará, nesta oportunidade, autêntica hipótese de *distinguishing*.

Além da distinção, o presente julgamento recomenda o reexame do tema neste Colegiado, doravante, à luz do creditamento autônomo inaugurado pelo art. 11 da Lei n. 9.799/1999 como autêntico cerne do benefício fiscal.

## **VI. Da solução para o dissenso**

O art. 11 da Lei n. 9.779/1999, como exposto, confere, diretamente, o crédito de IPI quando "o contribuinte não puder compensar" o saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados na saída de outros produtos.

Extrai-se da precisa dicção de tal norma a conjuntura de *concessão de crédito na impossibilidade de compensar*, sendo essa a premissa maior do dispositivo legal, que se amolda ao delineamento, antes externado, concernente ao creditamento como benefício fiscal autônomo, é dizer, desvinculado da regra da não cumulatividade.

Na inviabilidade da utilização do crédito decorrente da entrada onerada, a Lei instituidora do benefício oportuniza a consolidada via dos apontados arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/1996, que facultam o aproveitamento dos saldos por ressarcimento, restituição ou compensação.

Autorizada, portanto, a utilização de crédito lançado na escrita fiscal, justamente com a saída "de outros produtos". Reitere-se que os *produtos outros* podem ser isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

Para sublinhar a dimensão da abrangência do estímulo fiscal em comento, o próprio art. 11 da Lei n. 9.779/1999, a título de reforço, consigna a expressão "inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero", chamando a atenção o emprego do vocábulo "inclusive", indicador da existência de outras possibilidades.

Acerca da carga semântica do termo "inclusive", colaciono manifestação da Sra. Ministra Rosa Weber ao proferir o voto condutor do acórdão no julgamento do RE n. 784.439/DF, submetido ao rito da repercussão geral (Tema n. 296 – "É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva".), em junho deste ano:

# Superior Tribunal de Justiça

*Também para permitir a obtenção de interpretação mais ampla, as listas recorrem a expressões como “de qualquer natureza”, “de qualquer espécie” e “entre outros”. Por outro lado, para evitar eventuais interpretações reducionistas, por vezes configuram “inclusive” (como no item 1.04 da lista de serviços vigente, que registar “elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos”). (RE 784.439/DF, PLENO, ATA Nº 20, de 29.06.2020, DJE n. 175, divulgado em 10.07.2020, acórdão pendente de publicação, excerto da minuta de voto disponível no Plenário Virtual, p. 14 – destaque meu).*

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

A expressão “não tributado - NT”, nesse contexto, refere-se aos produtos assim designados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.

Das marcações naquela Tabela, verifica-se que são incluídos os produtos imunes e os resultantes da não incidência pura. Assim tem entendido o próprio CARF, em julgamentos envolvendo a específica temática do dispositivo legal em comento, ao reconhecer essa mescla na categoria de “NT” da Tabela (cf: Câmara Superior, 3ª Turma, Acórdão 9303-005.255, Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Postas, julgado em 20.06.2017; e 3ª Sejul, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão n. 3302-007.966, Rel. Conselheiro Vinícius Guimarães, julgado em 18.12.2019).

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

Dessarte, é inaceitável restringir, por ato infralegal, o benefício

# Superior Tribunal de Justiça

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

Entendimento diverso, avilta, à evidência, o nítido propósito dessa renúncia fiscal, bem como vulnera o art. 111 do Código Tributário Nacional, porquanto traduz conclusão de viés nitidamente restritivo, inclusive com alcance menor do que o estabelecido pela própria SRFB e pelo CARF, os quais, como visto, reconhecem o crédito para o produto "não tributado - NT" amparado pela imunidade decorrente da exportação.

Encontra, portanto, abrigo legal o aproveitamento do saldo de IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, nas saídas de produtos não tributados no período *posterior* à vigência do art. 11 da Lei n. 9.779/1999, consoante reconhecido pelo tribunal de origem e confirmado pela 1ª Turma deste Superior Tribunal de Justiça, ainda que por fundamento diverso, é dizer, creditamento autônomo conferido por lei específica.

Em conclusão, a manutenção do acórdão embargado representa, em meu sentir: (i) a observância da disciplina legal específica; (ii) a escorreita interpretação sistemática do aproveitamento de saldo de IPI à luz dos múltiplos níveis normativos do creditamento admitidos pela Constituição da República; e (iii) uma prestação jurisdicional alinhada com os recentes pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal quanto à temática (e.g. PLENO, RE n. 596.614/SP, Rel. p/ o acórdão Ministro EDSON FACHIN, julgado em 25.04.2019, DJe 20.09.2019; PLENO, Projeto de Súmula Vinculante n. 26/DF, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 07.05.2020 - Ata n. 340/2020, DJe n. 112, divulgado em 06.05.2020; e SEGUNDA TURMA, AgR no AgR no RE n. 379.843/PR, Rel. Ministro EDSON FACHIN, julgado em 07.03.2017).

Posto isso, com a vênua da Sra. Ministra Relatora, dela **DIVIRJO** para **negar provimento** aos Embargos de Divergência.

**É o voto.**

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2010/0177878-2      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **EREsp 1.213.143 /  
RS**

Número Origem: 200471080008470

PAUTA: 26/08/2020

JULGADO: 09/09/2020

**Relatora**

Exma. Sra. Ministra **ASSUSETE MAGALHÃES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **SANDRA VERÔNICA CUREAU**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

**AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL  
EMBARGADO : CALÇADOS ISI LTDA  
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309  
MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA E OUTRO(S) - SP117622  
ROSELI MARIA LOCATELLI ALBARELLO E OUTRO(S) - RS032965  
GIANCARLO VITALI MENEGUSSO - RS049504  
DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI - DF028468

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista antecipado da Sra. Ministra Regina Helena Costa negando provimento aos embargos de divergência, no que foi acompanhada pelo voto antecipado do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, pediu vista regimental a Sra. Ministra Relatora.

Aguardam os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2010/0177878-2      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **EREsp 1.213.143 /  
RS**

Número Origem: 200471080008470

PAUTA: 28/10/2020

JULGADO: 28/10/2020

**Relatora**

Exma. Sra. Ministra **ASSUSETE MAGALHÃES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA CAETANA CINTRA SANTOS**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

**AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL

EMBARGADO : CALÇADOS ISI LTDA

ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309

MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA E OUTRO(S) - SP117622

ROSELI MARIA LOCATELLI ALBARELLO E OUTRO(S) - RS032965

GIANCARLO VITALI MENEGUSSO - RS049504

DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI - DF028468

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação da Sra. Ministra Relatora.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2010/0177878-2      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **EREsp 1.213.143 /  
RS**

Número Origem: 200471080008470

PAUTA: 24/02/2021

JULGADO: 24/02/2021

**Relatora**

Exma. Sra. Ministra **ASSUSETE MAGALHÃES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **SANDRA VERÔNICA CUREAU**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

**AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL

EMBARGADO : CALÇADOS ISI LTDA

ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309

MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA E OUTRO(S) - SP117622

ROSELI MARIA LOCATELLI ALBARELLO E OUTRO(S) - RS032965

GIANCARLO VITALI MENEGUSSO - RS049504

DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI - DF028468

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação da Sra. Ministra Relatora.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2010/0177878-2      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **EREsp 1.213.143 /  
RS**

Número Origem: 200471080008470

PAUTA: 26/05/2021

JULGADO: 26/05/2021

**Relatora**

Exma. Sra. Ministra **ASSUSETE MAGALHÃES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA CAETANA CINTRA SANTOS**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

**AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL

EMBARGADO : CALÇADOS ISI LTDA

ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309

MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA E OUTRO(S) - SP117622

ROSELI MARIA LOCATELLI ALBARELLO E OUTRO(S) - RS032965

GIANCARLO VITALI MENEGUSSO - RS049504

DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI - DF028468

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação da Sra. Ministra Relatora.

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.213.143 - RS (2010/0177878-2)**

**RATIFICAÇÃO DE VOTO**

**MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES:** Como relatora dos presentes Embargos de Divergência, dei-lhes provimento, para fazer prevalecer o entendimento do acórdão paradigma, da Segunda Turma, que firmara compreensão pela impossibilidade de aproveitamento do crédito de IPI na aquisição de insumos e matérias-primas tributados, quando são aplicados na industrialização de produto final **não tributado**, na forma do art. 11 da Lei 9.799/99, que prevê o benefício fiscal na saída apenas de produtos **isentos** ou **tributados à alíquota zero**.

A Ministra REGINA HELENA COSTA proferiu douto voto, negando provimento aos Embargos de Divergência.

Pedi vista regimental destes autos, para melhor analisar os atos infralegais aludidos pela parte embargada, a fls. 442/449e, em petição juntada em 17/08/2020 (fl. 450e), após o início do julgamento, quando os autos estavam conclusos à Ministra REGINA HELENA COSTA, em razão de seu pedido de vista antecipado.

Ao trazer o presente processo para julgamento, cuidava eu que a questão discutida estava pacificada em ambas as Turmas e na Primeira Seção. O acórdão embargado decorre de julgamento realizado em 17/02/2017 e não alude à superação do entendimento da Primeira Turma, em cuja jurisprudência colhi inúmeros precedentes no sentido da impossibilidade de manutenção dos créditos de IPI nas saídas **não tributadas**.

Aliás, **colhi da jurisprudência da Primeira Seção precedente da relatoria do próprio Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Relator do acórdão ora embargado, em que indeferira ele liminarmente Embargos de Divergência opostos, pelo contribuinte, a acórdão da Segunda Turma, o qual concluíra que "é indevido o creditamento do IPI que se origina da aquisição de insumos nas situações em que o produto industrializado não é tributado, uma vez que o art. 11 da Lei 9.779/1999 autoriza o benefício fiscal somente nas hipóteses de produto final isento ou tributado à alíquota zero"**. Com os Embargos de Divergência, pretendia o contribuinte o creditamento também na hipótese em que o produto final é não tributado. **Refiro-me aos EREsp 1.147.346/RS, cuja decisão monocrática, desafiada por Agravo regimental, foi mantida, pela Primeira Seção** (DJe de 17/06/2016), fundamentando-se o Relator daqueles Embargos de Divergência, Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, na Súmula 168/STJ ("Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado").

A demonstrar que a matéria encontra-se pacificada na Primeira Seção, citei igualmente precedente de 2011, no qual este Órgão colegiado, em Embargos de Divergência sobre o assunto, aplicou a Súmula 168/STJ (EREsp 839.547/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 31/03/2011).

# Superior Tribunal de Justiça

Supunha, pois, que o acórdão ora embargado, tal como apontado pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, em decisão monocrática nos EDcl no REsp 1.869.717/RJ, era "julgado de todo ultrapassado, isolado, em total desacordo com os precedentes vinculantes do STF".

No entanto, o debate que se seguiu, com o voto divergente da Ministra REGINA HELENA COSTA, no que foi acompanhada pelo Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, revelou que a questão, em que pese a copiosa jurisprudência, ainda acende polêmica.

Por questões metodológicas e para manter a linearidade do raciocínio, dou por escusado resumir os principais fundamentos desenvolvidos nos votos divergentes. As questões abordadas pela Ministra REGINA HELENA COSTA e pelo Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO serão, desse modo, tratados ao longo deste voto.

De início, duas controvérsias gravitavam em torno do princípio da não cumulatividade do IPI. A primeira respeitava ao creditamento **na entrada desonerada** (aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero), com a **posterior saída de produtos onerados**. De início, no RE 212.484/RS, o Supremo Tribunal Federal deu razão aos contribuintes, assentando o direito ao crédito na aquisição de insumos isentos:

**"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" (STF, RE 212.484/RS, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, Rel. p/ acórdão Ministro NELSON JOBIM, TRIBUNAL PLENO, DJU de 27/11/98).

Posteriormente, a matéria foi revisitada nos REs 353.657/PR e 370.682/SC, ocasião em que a Suprema Corte reviu o anterior entendimento, assentando a impossibilidade do creditamento. Eis as ementas dos acórdãos:

**"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" (STF, RE 353.657/PR, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, TRIBUNAL PLENO, DJe de 07/03/2008).

"Recurso extraordinário. Tributário. 2. **IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência.** 3. **Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.** 4. **Recurso extraordinário provido**" (STF, RE 370.682/SC, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, Rel. p/ acórdão Ministro GILMAR MENDES, TRIBUNAL PLENO, DJU de 19/12/2007).

A partir de então, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se consolidou no sentido da impossibilidade de creditamento **na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados**, o que culminou no julgamento do RE 398.365/RS, submetido à sistemática da repercussão geral, sob a rubrica do tema 844:

"Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. **Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.** 3. **Creditamento de IPI. Impossibilidade.** 4. **Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes.** 5. **Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência**" (STF, RE 398.365/RS-RG, Rel. Ministro GILMAR MENDES, TRIBUNAL PLENO, DJe de 22/09/2015).

Nesse sentido, editou-se, ainda, a **Súmula Vinculante 58/STF**, segundo a qual **"inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade"**.

Em paralelo, questionavam também os contribuintes o direito à manutenção dos créditos na **aquisição de insumos tributados**, com a consecutiva **saída desonerada**. Nessa hipótese, os **leading cases** da matéria são os REs 475.551/PR, 460.785/RS e 562.980/SC, julgados em conjunto, nos quais a Suprema Corte assentou que **"o regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa"**:

"RECURSO - INTERESSE DE AGIR. Indica-o a possibilidade de vir à balha pronunciamento mais favorável ao recorrente. RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CAPÍTULO - PREQUESTIONAMENTO. Matéria veiculada nas razões do extraordinário há de ter sido objeto de debate e decisão prévios, sem os quais fica inviabilizado o cotejo necessário ao exame do enquadramento do recurso no permissivo constitucional. **IPI - CREDITAMENTO - ISENÇÃO - OPERAÇÃO ANTERIOR À LEI Nº 9.779/99. A ficção jurídica prevista no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 não alcança situação reveladora de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI que a antecedeu**" (STF, RE 460.785/RS, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, TRIBUNAL PLENO, DJe de 11/09/2009).

**"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO: INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.**

**1. Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero.**

2. A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva.

3. Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo.

**4. O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa.**

**5. Com o advento do art. 11 da Lei n. 9.779/1999 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o**

**direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero.**

6. Recurso extraordinário provido" (STF, RE 475.551/PR, Rel. Ministro CEZAR PELUSO, Rel. p/ acórdão Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, DJe de 13/11/2009).

**"IPI - CREDITAMENTO - ISENÇÃO - OPERAÇÃO ANTERIOR À LEI Nº 9.779/99. A ficção jurídica prevista no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 não alcança situação reveladora de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI que a antecedeu"** (STF, RE 562.980/SC, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Rel. p/ acórdão Ministro MARCO AURÉLIO, TRIBUNAL PLENO, DJe de 04/09/2009).

Este último apelo estava submetido à sistemática de repercussão geral sob a rubrica do tema 49, cuja tese, constante do sítio eletrônico do STF, restou assim enunciada:

**"O direito do contribuinte de utilizar-se de crédito relativo a valores pagos a título de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, oriundo da aquisição de matéria-prima a ser empregada em produto final beneficiado pela isenção ou tributado à alíquota zero, somente surgiu com a Lei nº 9.779/1999, não se mostrando possível a aplicação retroativa da norma".**

Em resumo parcial, portanto, temos que: a) o princípio constitucional da não cumulatividade não autoriza o creditamento fictício nas entradas não oneradas (isenção, alíquota zero ou não tributação) com as saídas oneradas; e b) o princípio constitucional da não cumulatividade não autoriza a manutenção do crédito decorrente das entradas oneradas, quando as saídas não forem oneradas (isenção, alíquota zero e não tributação).

Recentemente, porém, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos REs 592.891/SP e 596.614/SP – o primeiro submetido à sistemática de repercussão geral, sob a rubrica do tema 322 –, excepcionou a regra "a" acima, para assentar o direito ao creditamento fictício na aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, oriundos da Zona Franca de Manaus:

**"TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE.**

O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus

reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas.

O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. **A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida.**

**À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional.**

Recurso Extraordinário desprovido" (STF, RE 592.891/SP, Rel. Ministra ROSA WEBER, TRIBUNAL PLENO, DJe de 20/09/2019).

**"IPI. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS ADQUIRIDOS SOB O REGIME DE ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CF/88, ART.43, 1º, II, E 2º, III;153, 3º, II.**

A partir de hermenêutica constitucional sistemática de múltiplos níveis normativos depreende-se que a **Zona Franca de Manaus constitui importante região socioeconômica que, por motivos extrafiscais, excepciona a técnica da não-cumulatividade.**

**É devido o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero provenientes da Zona Franca de Manaus, por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade"** (STF, RE 596.614/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Rel. p/ acórdão Ministro EDSON FACHIN, TRIBUNAL PLENO, DJe de 20/09/2019).

Em conclusão, podemos afirmar o seguinte: **decorre da Constituição Federal que a) o princípio constitucional da não cumulatividade não permite o creditamento fictício nas entradas não oneradas (isenção, alíquota zero ou não tributação) com saídas oneradas, exceção feita aos insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus; e b) o princípio constitucional da não cumulatividade não autoriza a manutenção do crédito decorrente das entradas oneradas, quando as saídas não forem oneradas (isenção, alíquota zero e não tributação).**

Daí decorre também a conclusão, algo óbvia, de que **o creditamento previsto**

no art. 11 da Lei 9.779/99 não é senão uma espécie de benefício fiscal, concedido pelo legislador ordinário e independente, embora complementar, da sistemática constitucional da não cumulatividade.

E foi interpretando o dispositivo legal que ambas as Turmas integrantes desta Seção e a própria Seção, inclusive, firmaram o entendimento de que não se autoriza a manutenção de créditos de IPI **na aquisição de insumos onerados** para a fabricação de produtos **não tributados** (quer se trate de imunidade, quer se trate de não incidência pura e simples), levando em conta **o princípio da legalidade estrita** (arts. 150, I, da CF/88 e 97 do CTN) **e a regra segundo a qual interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenção, créditos presumidos e outros incentivos fiscais** (art. 111, II, do CTN). Quanto aos precedentes, porém, faço remissão ao voto que proferi, na assentada do dia 27/05/2020, que ora ratifico.

Atenho-me, agora, aos fundamentos para a manutenção da jurisprudência consolidada nesta Corte.

**A interpretação literal do art. 11 da Lei 9.779/99.** Não deixa de ser curioso o embate em torno da interpretação literal do art. 11 da Lei 9.779/99. Tanto aqueles que propugnam pela possibilidade de creditamento **nas saídas não tributadas**, quanto seus adversos, enxergam as respectivas pretensões albergadas pelo texto da lei.

Eis, por exemplo, o que consta do parecer do MPF:

"Ao menos do ponto de vista do direito ordinário e mesmo do complementar, **parece haver pouco espaço, data venia, para se concluir pela extensão da vantagem aos insumos tributados pelo IPI, mas incorporados a produto final não tributado** por essa exação. A criação de normas pressupõe, de modo geral, a capacidade da linguagem de barrar o arbítrio. Embora admita que 'respostas unívocas raramente devem esperadas, tanto mais que a possibilidade teórica de uma objetivação de significado é algo bem diverso de sua pesquisa em determinado texto em aplicação a determinado caso', Möllers nota em contrapartida: 'limites de significado não são categorias universais, surgem em contextos específicos, tal como no interior de uma ordem jurídica bem determinada'. **Assim, a flutuação linguística não deve chegar ao ponto de permitir incluir no conceito algo que claramente escapa de seu sentido e vice-versa. Entender o contrário privaria de sentido todo o direito baseado em normas escritas: qualquer palavra poderia significar qualquer coisa e, portanto, já não significaria nada.** Em estudo de semiótica geral, Umberto Eco observou: 'existe um sentido dos textos, ou melhor, existem muitos, mas não se pode dizer que não exista nenhum ou que todos sejam igualmente bons'. Por isso, aquele estudioso repudiou a ideia de que 'um texto é apenas um piquenique onde o autor entra com as palavras e os leitores, com o sentido'. **Se ainda quiser manter a**

estatura de ciência social, ao invés de se degradar ao puro exercício de poder, sob a falsa capa de interpretação de textos jurídicos, qualquer atividade hermenêutica do direito, inclusive a legislativa, deve justificar com critérios semânticos apurados o sentido que imputa às normas. Isso parece tanto mais verdadeiro, quando se recorda que o art. 111 do CTN manda interpretar-se as leis de modo restritivo, quando em causa a exoneração de contribuintes dos deveres tributários gerais.

O art. 11 da Lei 9.779, em cuja órbita gravita toda a discussão, é expresso, no sentido de que o emprego dos créditos referidos só alcança os produtos finais isentos ou tributados com alíquota zero.

**Logo, os bens situados fora do âmbito de incidência da norma não estão contemplados pelo benefício legal referido.**

Nem eventuais considerações a respeito da suposta similitude econômica dos produtores de bens industrializados nas três situações referidas asseguraria o deferimento do pleno, no recurso especial. O motivo está em que o fundamento para tanto seria a problemática inconstitucionalidade por exclusão do benefício legal, que só poderia ser reapreciada pelo STF, nos termos do art. 102, III, da CR" (fls. 329/331e).

Já o contribuinte sustenta que:

**"A interpretação gramatical (base da interpretação literal) do art. 11 da Lei nº 9.779/1999 revela o amplo alcance do texto normativo, a abranger o direito à apropriação/utilização de créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos onerados pelo imposto em relação a todos os produtos com eles fabricados. Afinal, a faculdade de compensação foi garantida aos estabelecimentos fabricantes 'inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero', o que indica um rol exemplificativo (numerus apertus). De fato, a palavra 'inclusive' significa '1. De modo inclusivo; com inclusão de. 3. Até, até mesmo'. Ora, se 'até mesmo' produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero permitem o aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos, é forçoso concluir que tais produtos constituem apenas uma parte do conjunto de bens abrangidos pela norma legal. Ou seja, esta não se aplica exclusivamente aos produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, mas também a eles. Isso demonstra que o 'núcleo do benefício' está na atividade de industrialização de insumos sujeitos ao IPI e não no regime de tributação dos produtos dela resultantes. Estes geram ao estabelecimento industrial direito de utilizar o crédito de IPI, na forma legalmente prevista, independentemente de serem onerados pelo imposto" (fl. 444e).**

Por sua vez, a Ministra REGINA HELENA COSTA, em seu voto-vista, agasalhou a interpretação do contribuinte, aludindo, ainda, a trecho do voto da Ministra ROSA WEBER, no julgamento do RE 784.439/DF, versando sobre a taxatividade da lista de serviços sujeitas ao ISS, em que a Ministra ROSA WEBER alude, **ligeira e circunstancialmente**, à possibilidade de utilização do vocábulo "inclusive", para "evitar eventuais interpretações reducionistas".

A questão, parece-me, **data venia**, deve ser enfrentada por outro ângulo.

Geralmente, passa despercebido que o art. 11 da Lei 9.779/99, com sua redação labiríntica e contrária à boa técnica legislativa, veicula duas regras jurídicas.

A não cumulatividade do IPI, conforme prevê o art. 49 da Lei 5.172/66, autoriza tão somente que o montante devido do imposto resulte da diferença positiva, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. Havendo saldo em favor do contribuinte, fica ele transferido para os períodos seguintes. É dizer, **não decorre inexoravelmente da sistemática da não cumulatividade que o contribuinte possa compensar o saldo credor do IPI com outros tributos, ou, ainda, que possa pedir-lhe o ressarcimento.**

O RIPI/98 (Decreto 2.637/1998), vigente quando do advento da Lei 9.779/99, previa o seguinte:

"SEÇÃO IV

Da Utilização dos Créditos

Normas Gerais

Art. 178. **Os créditos do imposto** escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, **serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos** (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º **Quando**, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, **resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte** (Lei nº 5.172, de 196, art. 49, parágrafo único).

§ 2º O direito à utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento.

Normas Especiais

Art. 179. **Os créditos incentivados, para os quais a lei expressamente assegurar a manutenção e utilização, e que não forem absorvidos no período de apuração do imposto em que foram escriturados, poderão ser utilizados em outras formas estabelecidas pelo Secretário da Receita Federal, inclusive o ressarcimento em dinheiro.**

Parágrafo único. Estão amparados pelo disposto neste artigo os créditos a que se referem os arts. 71, 85, § 2º, 88, § 2º, 91, § 2º, 94, § 2º, 97, § 2º, 99, 103 e 159 a 162.

Art. 180. **As empresas nacionais exportadoras de serviços e outros titulares de incentivos que não sejam contribuintes do imposto, utilizarão os seus créditos de acordo com a modalidade estabelecida pelo Secretário da Receita Federal.**

Art. 181. A concessão de ressarcimento do crédito do imposto pela Secretaria da Receita Federal, fica condicionada a verificação da quitação de tributos e contribuições federais do interessado (Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 7º, Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, art. 60, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74)".

Como se nota, o ressarcimento estava apenas previsto para os chamados "créditos incentivados", e, ainda assim, a modalidade estava subordinada ao que definisse o Secretário da Receita Federal. Sobre a compensação do saldo credor com outros tributos, o RIPI silenciava.

Com o art. 11 da Lei 9.779/99, ficou positivado o direito à compensação e à restituição do saldo credor, sem subordinação aos regramentos da autoridade administrativa. Com essa circunstância em mente, vejamos a redação do dispositivo legal:

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

A leitura do dispositivo, com a supressão mental do trecho tachado, deixa claro o que se disse acima. O art. 11 da Lei 9.779/99 veicula duas regras jurídicas. A primeira é esta: o saldo credor do IPI acumulado poderá ser objeto de compensação ou ressarcimento. A segunda regra pode ser assim enunciada: **os créditos decorrentes da entrada de insumos** destinados à industrialização de **produtos isentos ou tributados à alíquota zero** podem compor o saldo credor. Ou seja, não mais se faz necessário a anulação ou o estorno de tais créditos.

Tanto é assim que os dispositivos do RIPI/2002, a primeira consolidação das regras do IPI após a vigência da Lei 9.779/99, sofreram alteração radical:

#### "Seção IV

Da Utilização dos Créditos

Normas Gerais

Art. 195. **Os créditos do imposto** escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, **serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos** (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

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

§ 2º **O saldo credor** de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, **poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF** (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).

Art. 196. O direito à utilização do crédito a que se refere o art. 195 está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento.

Normas Especiais

Art. 197. As empresas nacionais exportadoras de serviços e outros titulares de incentivos que não sejam contribuintes do imposto, utilizarão os seus créditos de acordo com a modalidade estabelecida pela SRF (Decreto-lei nº 1633, de 9 de agosto de 1978, art. 1º, § 3º).

Art. 198. A concessão de ressarcimento do crédito do imposto pela SRF fica condicionada à verificação da quitação de tributos e contribuições federais do interessado (Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 7º, Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, art. 60, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 73)".

Quando levado em consideração esse fato, ressaí evidente que a expressão "inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero" não é expletiva. Ao contrário, se a suprimíssemos, a regra extraída do texto legal seria, como demonstrado acima, a de que o saldo credor do IPI acumulado pode ser objeto de compensação ou ressarcimento. E, de uma tal regra, não se segue que restou autorizada a manutenção dos créditos dos insumos quer nas saídas isentas, quer nas tributadas à alíquota zero, quer nas **saídas não tributadas**. Está visto, pois, que a expressão "inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero", contida no art. 11 da Lei 9.779/99, longe está de ser expletiva.

Como o Direito, na feliz expressão do Ministro EROS GRAU, "não se interpreta em tiras", é preciso verificar se a interpretação proposta acima encontra respaldo na

legislação do IPI.

Antes de passar às distinções que faz a legislação do IPI a respeito dos produtos não tributados, isentos e tributados à alíquota zero, um esclarecimento terminológico se impõe: quais são os produtos que a Tabela do IPI - TIPI reputa não tributados (NT)?

Para bem compreender a estrutura da TIPI, é preciso conhecer a sua origem. A TIPI é baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, a qual, por sua vez, é adaptada do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias ou, simplesmente, Sistema Harmonizado - SH. Criado para promover e facilitar o desenvolvimento do comércio internacional, o SH "é um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições" (<http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/206-assuntos/categ-comercio-exterior/sgp-sistema-geral-de-preferencias/1799-sgp-nomenclatura-comum-do-mercosul-ncm>). Uma vez que voltado para o comércio internacional, o SH pretende abranger toda e qualquer mercadoria. Daí por que **a TIPI contém não apenas os produtos sujeitos ao campo de incidência do IPI, mas também outros produtos não tributados, os quais, para fins de identificação, recebem a notação "NT" (art. 6 da Lei 10.451/2002)**. Na tabela, portanto, é possível encontrar, com a notação "NT", tanto produtos fora do campo de incidência do imposto (não incidência pura e simples), por não se tratar de produto industrializado, como animais vivos (Seção I, Capítulo 1), quanto produtos imunes, como energia elétrica (NCM 2716.00.00 – art. 153, §3º, da Constituição Federal).

Isso posto, passa-se a demonstrar que é comum a diferenciação entre produtos não tributados, de um lado, e produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, de outro.

A primeira distinção reside no campo de incidência do imposto.

Segundo o art. 6º da Lei 10.451/2002, "**o campo de incidência do IPI abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), (...) observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação 'NT' (não-tributado)**".

Porque o dispositivo não menciona a isenção, a um intérprete apressado poderia parecer que os produtos isentos se enquadram na rubrica dos não tributados, o que seria um equívoco. O legislador do CTN – que, aliás, sofre duras críticas doutrinárias nesse ponto – incluiu a isenção no rol das causas de exclusão do crédito tributário. Quer isto dizer que, na isenção, ocorre o fato gerador, o crédito tributário é que fica excluído. Como bem lembra Ricardo Lobo Torres, "a doutrina contemporânea à elaboração do Código Tributário, capitaneada por Rubens Gomes de Souza, inclinava-se pela tese da dispensa do tributo devido. Entendia que, apesar da isenção, ocorria o fato gerador, nascia a obrigação tributária e havia apenas a dispensa, pela lei, do seu pagamento" (*in Curso de direito financeiro e tributário*, Editora Renovar, 2013, p. 308).

Outro conceito basilar para a correta compreensão do fenômeno da incidência

do IPI é o de estabelecimento industrial, cuja definição encontra-se no art. 8º do RIPI. Ei-lo:

"Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento".

Vale dizer, para fins da legislação do IPI, não se considera como estabelecimento industrial aquele que executa qualquer das operações de que trata o art. 4º do RIPI, de que resulte produto não tributado, ressalvado, naturalmente, o enquadramento como estabelecimento industrial por equiparação ou por opção (arts. 9º a 11 do RIPI).

**Em suma, (i) os produtos não tributados estão excluídos expressamente do campo de incidência do IPI, ao contrário do que ocorre com os produtos isentos ou tributados à alíquota zero; e (ii) o estabelecimento que os produz não é considerado estabelecimento industrial, ao contrário do que ocorre com o estabelecimento que produz produtos isentos ou tributados à alíquota zero.**

**O art. 11 da Lei 9.779/99 e os atos infralegais.** O primeiro ato infralegal a regulamentar o direito ao creditamento previsto no art. 11 da Lei 9.779/99 foi a Instrução Normativa SRF 33/1999, revogada pela Instrução Normativa RFB 1.928/2020, que, no que interessa, previa o seguinte:

"Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

(...)

**§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).**

(...)

DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DO SALDO CREDOR DO IPI - ART. 11 DA LEI Nº 9.779, DE 1999

**Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei Nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999".**

Como se nota, de um lado, o § 3º do art. 2º determinava o estorno dos créditos dos insumos destinados à fabricação de produtos não tributados, por outro, o art. 4º autorizava a manutenção dos créditos nas saídas imunes.

Vislumbro duas explicações para o art. 4º aludir à industrialização de produtos imunes. Uma primeira, ensaiada pela Fazenda Nacional, em seus memoriais, é que o

dispositivo é fruto de uma "interpretação heterodoxa (se calhar, equivocada mesmo) dos precedentes do Supremo na matéria, até então". Vale lembrar que, à época da publicação da referida Instrução Normativa, o STF, no RE 212.484/RS, havia admitido até mesmo a possibilidade de creditamento nas aquisições de insumos isentos, situação ainda mais extrema que a manutenção do crédito na saída não onerada, porque lá sequer houve tributação na entrada do insumo. Certo é que o Judiciário levou aproximadamente duas décadas para dar contornos definitivos ao princípio constitucional da não cumulatividade, e, enquanto não o fez, reinava ampla controvérsia sobre a matéria.

Uma outra explicação é que a Administração tributária disse mais do que pretendia. O art. 5º do Decreto-lei 491/1969 prevê o seguinte:

"Art. 5º É assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados".

Como se sabe, a exportação de produtos industrializados para o exterior é imune ao IPI, nos termos do art. 153, § 3º, III, da CF/88. É possível que a Administração tributária objetivasse consolidar, no art. 4º da aludida IN 33/1999, esta outra hipótese de manutenção de crédito em saídas desoneradas.

Essa última hipótese, parece-me, foi confirmada posteriormente, quando, em 18/04/2006, foi editado o Ato Declaratório Interpretativo 5/2006:

**"Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.**

**Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:**

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

**II - amparados por imunidade;**

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

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

Registre-se que a redação da Instrução Normativa SRF 33/99 foi reproduzida no RIPI/2002:

"Seção IV

Da Utilização dos Créditos

Normas Gerais

Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

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

**§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11)".**

Já, no RIPI/2010, atualmente vigente, a situação foi definitivamente corrigida:

"Seção IV

Da Utilização dos Créditos

Normas Gerais

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

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

**§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de exportação, nos termos do inciso II do art. 18, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de**

**outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 268 e 269, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11)".**

Paralelamente à evolução infralegislativa, no âmbito do extinto Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, há diversos precedentes no sentido da inaplicabilidade do art. 11 da Lei 9.779/99 à saída de produtos **não tributados**, estando a matéria, inclusive, sumulada pelo CARF, **desde 2006**, quanto à inexistência de direito aos créditos do IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) como **não tributados**:

"Súmula CARF nº 16: O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos **cuja saída seja com isenção ou alíquota zero, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999**, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento do contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999".

"Súmula CARF nº 20: **Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT**".

**Independentemente do acerto ou desacerto dos atos infralegais, fato é que a Administração tributária está jungida ao princípio da legalidade. E o princípio da legalidade é ambivalente. Não pode o administrador restringir um benefício fiscal, mas também não pode ele ampliá-lo indevidamente.**

Em última análise, o que importa, para a definição do caso concreto, é a interpretação que deve ser dada ao art. 11 da Lei 9.779/99. A meu ver, a interpretação que melhor se coaduna com a literalidade do texto legal, com o sistema normativo do IPI (lembro aqui as distinções da legislação do IPI a propósito da isenção, da alíquota zero e da não tributação) e com o art. 150, § 6º, da Constituição Federal, é esta: nos termos do art. 11 da Lei 9.779/99, não se permite a manutenção dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos onerados, nas saídas não tributadas, quer em decorrência da imunidade, quer em decorrência da não incidência pura e simples.

Em tese, é possível conceber hipótese em que o contribuinte, induzido a erro pela Instrução Normativa SRF 33/99, tenha se creditado indevidamente, em decorrência da aquisição de insumos utilizados na fabricação de produto imune. Nesse caso, quando muito, seria possível a exclusão da imposição de penalidades, da cobrança de juros de mora e da atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos do art. 100,

parágrafo único, do CTN.

A propósito, cito o seguinte precedente, no qual a Segunda Turma enfrentou o art. 4º da Instrução Normativa SRF 33/1999 e o art. 195, § 2º, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto 4.544/2002 – quando permitiam o creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos aplicados na industrialização de quaisquer **produtos imunes** (e não só os destinados à exportação) –, afastando-os, à luz do art. 99 do CTN, ao fundamento de que ato infralegal e decreto regulamentar não poderiam estender o alcance do art. 11 da Lei 9.799/99:

**"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ENTRADA DE MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM A SEREM EMPREGADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO. ART. 11 DA LEI 7.779/1999. ARTS. 97, VI, E 111, I, DO CTN E 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO. ART. 195, § 2º, DO RIPI/2002. ADI SRF 6/2006.**

1. A questão que se coloca é se o contribuinte tem direito ou não ao aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens destinados à industrialização de produtos imunes.

2. O diploma legal básico de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI ainda hoje é a Lei 4.502/1964, que foi editada para reger o Imposto de Consumo, cujo nome foi alterado para Imposto sobre Produtos Industrializados pelo Decreto-lei 34/1966. O art. 25 desta Lei 4.502/1964 estabelece em seus §§ 2º e 3º a regra geral de que o direito a crédito só existe quando os produtos a terem saída do estabelecimento forem tributados.

4. **O art. 11 da Lei 9.799/1999 permitiu a manutenção e utilização do crédito na hipótese de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, mas não tratou de produtos imunes.** Não tendo havido referência a esses, o alcance da norma não pode ser ampliado, por força dos arts. 97, VI, e 111, I, do CTN e do 150, § 6º, da Constituição.

5. **O § 2º do art. 195 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto 4.544/2002 (RIPI/2002) e, antes dele, o art. 4º da Instrução Normativa SRF 33/1999, trouxeram referência, também, a produtos imunes, mas simples decreto regulamentar não poderia estender o alcance da lei. Nesse sentido, o CTN: 'Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei'.**

6. **O que se poderia cogitar é de que, na hipótese de o contribuinte ter se creditado por seguir o disposto nessas normas infralegais, posterior exigência do crédito tributário só poder ser feita sem multa, correção monetária ou juros, por aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN.**

7. No caso dos autos, porém, não é necessário chegar a esse ponto, pois, tendo a ação sido distribuída em 25/7/2013, só poderia tratar de créditos posteriores a 25/7/2008 e desde 2006 a Receita Federal já havia editado o Ato Declaratório Interpretativo SRF 5/2006 esclarecendo os contribuintes de que o direito referido no art. 11 da Lei 9.779/1999 não alcançava os produtos imunes.

8. Agravo Interno não provido" (STJ, AgInt no REsp 1.572.317/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 03/03/2017).

Ainda a propósito, calha transcrever a lição de Gabriel Lacerda Troianeli, para quem "a norma complementar ilegal jamais poderá fazer desaparecer a obrigação tributária, razão pela qual o contribuinte que a observou deve pagar o tributo; por outro lado, o contribuinte não pode ser punido por ter observado a norma complementar ilegal, razão pela qual não lhe pode ser exigido o pagamento de multa, de juros de mora e nem mesmo da atualização monetária, havendo quanto a esta última certo exagero por parte da norma por gerar enriquecimento sem causa do sujeito passivo" (in *Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 176, maio de 2010).

**No caso concreto, porém, não consta que o contribuinte tenha realizado o aproveitamento de créditos em desconformidade com o art. 11 da Lei 9.779/99. Além disso, em momento algum, senão na tardia manifestação de fls. 442/449e, após a prolação de meu voto, o contribuinte agitou a matéria atinente aos atos normativos infralegais.**

**A interpretação restritiva proposta é mais rigorosa que a da Administração tributária? Em seu voto-vista, a Ministra REGINA HELENA COSTA afirma que a interpretação ora proposta "traduz conclusão de viés nitidamente restritivo, inclusive com alcance menor do que o estabelecido pela própria SRFB e pelo CARF, os quais, como visto, reconhecem o crédito para o produto 'não tributado – NT' amparado pela imunidade decorrente da exportação".**

Com a devida vênia, não procede o argumento. Como visto acima, o art. 5º do Decreto-lei 491/1969 assegura "a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados". Ou seja, trata-se de benefício fiscal diverso, fundamentado em outro dispositivo legal e não invocado, pela parte embargada, seja na fase postulatória, seja nas contrarrazões ao Recurso Especial ou

**aos Embargos de Divergência.**

**Interpretação econômica das hipóteses de creditamento.** Em seu voto-vogal, o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO defende que, "do ponto de vista prático, para o sistema de incentivos, tanto faz tratar-se de uma operação não tributada, isenta ou alíquota zero. É a mesma coisa para o empresário. Esse detalhe da denominação da operação ou do benefício só tem interesse para a linguagem jurídica. Não tem nenhum interesse para as operações econômicas e financeiras e, muito menos, para a compreensão do que é o sistema de incentivos" (trecho extraído das notas taquigráficas da sessão).

Com a devida vênia, não é possível aceder a essa concepção do fenômeno jurídico. O argumento faz lembrar a escola da interpretação econômica do fato gerador, que mereceu o opróbrio da doutrina e, especialmente, de Alfredo Augusto Becker, para quem a teoria "é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como Ciência Jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do Direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário" (*in Teoria geral do Direito Tributário*, Editora Noeses, 2013, p. 138). Os conceitos jurídicos importam. Contribuinte e responsável tributário não se equivalem. Monofasia e substituição tributária não se equivalem. Decadência e prescrição não se equivalem. E, naturalmente, **não tributação, alíquota zero e isenção não se equivalem.**

A Ministra REGINA HELENA COSTA invoca, em seu voto-vista, três precedentes do Pretório Excelso (RE 596.614/SP, Rel. p/ o acórdão Ministro EDSON FACHIN, DJe de 20/09/2019; TRIBUNAL PLENO; Projeto de Súmula Vinculante 26/DF, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, DJe de 07/05/2020; AgR no AgR no RE 379.843/PR, Rel. Ministro EDSON FACHIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/03/2017). Porém, os dois primeiros precedentes não guardam similitude fático-jurídica com o caso dos autos – o citado RE 596.614/SP cuida da hipótese de creditamento do IPI em relação a insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, **adquiridos** sob o **regime de isenção**; já o Projeto de Súmula Vinculante 26/DF, que deu origem à Súmula Vinculante 58/STF, enuncia que "inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à **entrada** de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade", situação diversa dos presentes autos, que cuidam de insumos onerados, na **entrada**, pelo IPI –, enquanto o AgR no AgR no RE 379.843/PR proclamou que "**a verificação da abrangência do benefício fiscal instituído pelo art. 11 da Lei 9.779/1999 cinge-se ao âmbito infraconstitucional**".

Quanto ao aludido AgR no AgR no RE 379.843/PR, citado, por três vezes, pela Ministra REGINA HELENA COSTA, verifico, em consulta à base de jurisprudência do STF, que se trata de precedente isolado, de cuja ementa se destaca, de um lado, o juízo de mérito no sentido de que "1. **O regime jurídico do IPI se completou com o art. 11 da Lei 9.779/1999, de modo que o direito de creditamento das saídas isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero somente mostra-se possível com o advento do referido diploma legal.** Precedentes. 2. **Apesar de possuírem naturezas jurídicas díspares, não**

**há diferenciação nas situações em que os produtos estão sujeitos a saídas isentas, não-tributadas ou reduzidas à alíquota zero, pois a consequência jurídica é a mesma dentro da cadeia produtiva, em razão da desoneração tributária do produto final", e, de outro lado, o juízo negativo de admissibilidade, no sentido de que "a verificação da abrangência do benefício fiscal instituído pelo art. 11 da Lei 9.779/1999 cinge-se ao âmbito infraconstitucional".**

Ocorre que, no âmbito do STF, prevalece o entendimento pela inviabilidade de análise, em sede de Recurso Extraordinário, da controvérsia acerca do âmbito material de incidência do art. 11 da Lei 9.779/99, diante da natureza infraconstitucional dessa matéria. Nesse sentido:

**"DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. AQUISIÇÃO DE INSUMO OU MATÉRIA PRIMA TRIBUTADA. SAÍDA NÃO TRIBUTADA. MANIFESTAÇÃO SOBRE O PERÍODO POSTERIOR À EDIÇÃO DA LEI 9.779/1999. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS 282 E 356 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MATÉRIA NÃO DEVOLVIDA À CORTE PELO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. BENEFÍCIO INSTITUÍDO PELO ART. 11 DA LEI 9.779/1999. ABRANGÊNCIA. QUESTÃO INFRACONSTITUCIONAL. AGRAVO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/1973.**

1. Cristalizada a jurisprudência desta Suprema Corte, consoante as Súmulas 282 e 356/STF: 'Inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada' e 'O ponto omissis da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento'.

**2. A controvérsia acerca da abrangência do benefício instituído pelo art. 11 da Lei 9.779/1999, nos termos do já asseverado na decisão guerreada, não alcança estatura constitucional. Desatendida a exigência do art. 102, III, 'a', da Lei Maior, conforme a remansosa jurisprudência desta Suprema Corte.**

3. As razões do agravo não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada.

4. Agravo regimental conhecido e não provido" (STF, RE 459.935 AgR / RS, Rel. Ministra ROSA WEBER, PRIMEIRA TURMA, DJe de 03/09/2019).

**"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS DE DECISÃO MONOCRÁTICA. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. INSUMO OU MATÉRIA PRIMA TRIBUTADA. SAÍDA NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. MANIFESTAÇÃO SOBRE O PERÍODO**

**POSTERIOR À EDIÇÃO DA LEI 9.779/1999. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA NÃO DEVOLVIDA À CORTE PELO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. BENEFÍCIO INSTITUÍDO PELO ART. 11 DA LEI 9.779/1999. ABRANGÊNCIA. QUESTÃO INFRACONSTITUCIONAL. AGRAVO IMPROVIDO.**

I – A questão referente à possibilidade de manutenção de créditos do IPI pago na operação anterior quando a operação subsequente é beneficiada por isenção, não tributação ou alíquota zero no período posterior à edição da Lei 9.779/1999 não foi devolvida a esta Corte no recurso interposto pela União. Dessa forma, inviável a manifestação sobre o tema nos autos deste apelo extremo.

**II – A verificação da abrangência do benefício fiscal instituído pelo art. 11 da Lei 9.779/1999 é questão que se restringe ao âmbito infraconstitucional, não comportando análise em sede de recurso extraordinário.**

III – Agravo regimental improvido" (STF, RE 489.004 ED / RS, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/12/2011).

Considerando que o direito tributário rege-se pelo princípio da legalidade estrita (arts. 150, I, da CF/88 e 97 do CTN), e levando-se em consideração, outrossim, que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenção, créditos presumidos e outros incentivos fiscais (art. 111, II, do CTN), e tendo em vista, ainda, que o art. 11 da Lei 9.779/99 prevê apenas duas hipóteses (**isenção e alíquota zero**) para o creditamento, na saída de produtos industrializados, do IPI pago na aquisição de insumos e matérias-primas, deve prevalecer, a meu ver, o entendimento de que **é vedada a interpretação extensiva desse dispositivo legal, para alcançar, também, os produtos não tributados** – compreendidos aqueles com notação "NT" na TIPI, **ou imunes**, salvo se destinados à exportação para o exterior, favorecidos com imunidade (Decreto-lei 491/69, art. 5º; Lei 8.402/92, 1º, II).

## **CONCLUSÃO**

Encerrando, eis a suma do que se expôs, na presente ratificação de voto:

i) Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a) o princípio constitucional da não cumulatividade não permite o creditamento fictício **nas entradas não oneradas** (isenção, alíquota zero ou não tributação) **com saídas oneradas, exceção feita aos insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus**; e b) o princípio constitucional da não cumulatividade não **autoriza a manutenção do crédito decorrente das entradas oneradas, quando as saídas não forem oneradas** (isenção, alíquota zero e não

tributação);

ii) **Do exposto no item "i" decorre também a conclusão, algo óbvia, de que o creditamento previsto no art. 11 da Lei 9.779/99 não é senão benefício fiscal, concedido pelo legislador ordinário e independente, embora complementar, da sistemática constitucional da não cumulatividade.** E foi interpretando o dispositivo legal que ambas as Turmas integrantes desta Seção e a própria Primeira Seção, inclusive, firmaram o entendimento de que não se autoriza a manutenção de créditos de IPI na aquisição de insumos onerados para a fabricação de produtos **não tributados**, à luz, inclusive, **do princípio da legalidade estrita** (arts. 150, I, da CF/88 e 97 do CTN) e **da regra segundo a qual se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenção, créditos presumidos e outros incentivos fiscais** (art. 111, II, do CTN);

iii) Tanto aqueles que propugnam pela possibilidade de creditamento nas **saídas não tributadas** quanto seus adversos enxergam as respectivas pretensões albergadas pela literalidade do art. 11 da Lei 9.779/99;

iv) A questão, parece-me, deve ser enfrentada por outro ângulo. Geralmente, passa despercebido que **o art. 11 da Lei 9.779/99 veicula duas regras jurídicas.** A não cumulatividade do IPI, conforme prevê o art. 49 da Lei 5.172/66, autoriza tão somente que o montante devido do imposto resulte da diferença positiva, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. É dizer, não decorre inexoravelmente da sistemática da não cumulatividade que o contribuinte possa compensar o saldo credor do IPI com outros tributos ou, ainda, que possa pedir-lhe o ressarcimento. **A primeira regra extraída do art. 11 da Lei 9.779/99, portanto, é esta: o saldo credor do IPI acumulado poderá ser objeto de compensação ou ressarcimento. A segunda regra, por sua vez, pode ser assim enunciada: os créditos decorrentes da entrada de insumos destinados à industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero podem compor o saldo credor.** Isto é, não mais se faz necessária a anulação ou o estorno de tais créditos;

v) Quando levado em consideração esse fato, ressaí evidente que **a expressão "inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero" não é expletiva.** Ao contrário, se a suprimíssemos, a regra extraída do texto legal seria a de que o saldo credor do IPI acumulado pode ser objeto de

compensação ou ressarcimento. E, de uma tal regra, **não se segue que restou autorizada a manutenção dos créditos dos insumos** quer nas saídas isentas, quer nas tributadas à alíquota zero, quer nas **saídas não tributadas**;

vi) A interpretação proposta acima encontra respaldo em alguns dos aspectos fundamentais do IPI, **cuja legislação diferencia, para diversos fins, os produtos isentos e tributados à alíquota zero dos produtos não tributados**, dentre os quais, destaca-se: (i) **os produtos não tributados estão excluídos expressamente do campo de incidência do IPI**, ao contrário do que ocorre com os produtos isentos ou tributados à alíquota zero; e (ii) **o estabelecimento que os produz – refiro-me aos não tributados – não é considerado estabelecimento industrial, ou seja, sequer é contribuinte do IPI**, ao contrário do que ocorre com o estabelecimento que produz produtos isentos ou tributados à alíquota zero;

vii) A propósito dos atos infralegais, **de fato, a Instrução Normativa SRF 33/1999, atualmente revogada pela Instrução Normativa RFB 1.928/2020, previu a possibilidade de creditamento dos insumos destinados à fabricação de produtos imunes, em regra interpretada posteriormente pela Administração tributária, no Ato Declaratório Interpretativo 5/2006, de forma a abranger tão somente a saída de "produtos tributados na TIPI que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior"**. No âmbito do extinto Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, há diversos precedentes no sentido da inaplicabilidade do art. 11 da Lei 9.779/99 à saída de produtos **não tributados**, estando a matéria, inclusive, sumulada pelo CARF, **desde 2006**, quanto à inexistência de direito aos créditos do IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) como **não tributados**: "Súmula CARF nº 20: **Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT**";

viii) Independentemente do acerto ou desacerto dos atos infralegais, fato é que **a Administração tributária está jungida ao princípio da legalidade**. E o princípio da legalidade é ambivalente. **Não pode o administrador restringir um benefício fiscal, mas também não pode ele ampliá-lo indevidamente**. Em última análise, o que importa para a definição do caso concreto é a interpretação que deve ser dada ao art. 11 da Lei 9.779/99;

ix) **A interpretação que melhor se coaduna com a literalidade do texto legal, com o sistema normativo do IPI e com o art. 150, § 6º, da Constituição Federal, é esta: nos termos do art. 11 da Lei 9.779/99, não se permite a manutenção dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos onerados, nas saídas não tributadas, quer em decorrência da imunidade, quer em decorrência da não incidência pura e simples;**

x) Em tese, é possível conceber hipótese em que o contribuinte, induzido a erro pela Instrução Normativa SRF 33/99, tenha se creditado indevidamente em decorrência da aquisição de insumos utilizados na fabricação de produto imune. Nesse caso, quando muito, seria possível a exclusão da imposição de penalidades, da cobrança de juros de mora e da atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN. Na espécie, porém, não consta que o contribuinte tenha realizado o aproveitamento de créditos em desconformidade com o art. 11 da Lei 9.779/99. Além disso, em momento algum, senão na tardia manifestação de fls. 442/449e, após a prolação de meu voto, o contribuinte agitou a matéria atinente aos atos normativos infralegais, o que me levou a pedir vista regimental, porquanto o voto-vista da Ministra REGINA HELENA COSTA abordava tais atos infralegais, inclusive a Instrução Normativa SRF 33/1999 e o Regulamento do IPI – Decreto 4.544/2002 –, neles se fundamentando para negar provimento aos Embargos de Divergência;

xi) A Segunda Turma já enfrentou o art. 4º da Instrução Normativa SRF 33/1999 e o art. 195, § 2º, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto 4.544/2002 – quando permitiam o creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos aplicados na industrialização de quaisquer **produtos imunes** (e não só os destinados à exportação) –, afastando-os, à luz do art. 99 do CTN, ao fundamento de que ato infralegal e decreto regulamentar não poderiam estender o alcance do art. 11 da Lei 9.799/99 (STJ, AgInt no REsp 1.572.317/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 03/03/2017);

xii) Em seu voto-vista, a Ministra REGINA HELENA COSTA afirma que a interpretação ora proposta "traduz conclusão de viés nitidamente restritivo, inclusive com alcance menor do que o estabelecido pela própria SRFB e pelo CARF, os quais, como visto, reconhecem o crédito para o produto 'não tributado – NT' amparado pela imunidade decorrente da exportação". Com a devida vênia, não procede o argumento. Como visto acima, **o art. 5º do Decreto-lei 491/69 assegura "a manutenção e utilização do crédito do IPI**

**relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados". Ou seja, trata-se de benefício fiscal diverso, fundamentado em outro dispositivo legal e não invocado, pela parte embargada, seja na fase postulatória, seja nas contrarrazões ao Recurso Especial ou aos Embargos de Divergência;**

xiii) Em seu voto (extraído das notas taquigráficas), o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO defende que "do ponto de vista prático, para o sistema de incentivos, tanto faz tratar-se de uma operação não tributada, isenta ou alíquota zero. É a mesma coisa para o empresário. Esse detalhe da denominação da operação ou do benefício só tem interesse para a linguagem jurídica. Não tem nenhum interesse para as operações econômicas e financeiras e, muito menos, para a compreensão do que é o sistema de incentivos" (trecho extraído das notas taquigráficas da sessão). Com a devida vênia, não é possível aceder a essa concepção do fenômeno jurídico. O argumento faz lembrar a escola da interpretação econômica do fato gerador, que mereceu o opróbrio da doutrina e, especialmente, de Alfredo Augusto Becker, para quem a teoria "é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como Ciência Jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do Direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário" (*in Teoria geral do Direito Tributário*, Editora Noeses, 2013, p. 138). Os conceitos jurídicos importam. Contribuinte e responsável tributário não se equivalem. Monofasia e substituição tributária não se equivalem. Decadência e prescrição não se equivalem. E, naturalmente, **não tributação, alíquota zero e isenção não se equivalem;**

xiv) A matéria encontra-se pacificada na Primeira Seção do STJ, desde 2011, quando este Órgão colegiado, em Embargos de Divergência sobre o assunto, aplicou a Súmula 168/STJ (EREsp 839.547/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 31/03/2011; AgRg nos EREsp 1.147.346/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe de 17/06/2016).

Ante o exposto, ratifico o meu voto, acrescentando as considerações acima, pelo que dou provimento aos Embargos de Divergência, para, adotando o entendimento do acórdão paradigma, afastar a possibilidade de aproveitamento de créditos fiscais do IPI, decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, **nas saídas de produtos industrializados não tributados.**

É como voto.

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.213.143 - RS (2010/0177878-2)**  
**RELATORA : MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES**  
**EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL**  
**EMBARGADO : CALÇADOS ISI LTDA**  
**ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309**  
**MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA E OUTRO(S) - SP117622**  
**ROSELI MARIA LOCATELLI ALBARELLO E OUTRO(S) -**  
**RS032965**  
**GIANCARLO VITALI MENEGUSSO - RS049504**  
**DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI - DF028468**

**VOTO-VOGAL**

**O EXMO. SR. MINISTRO SÉRGIO KUKINA:** Sr. Presidente, tenho por satisfeitos os pressupostos processuais, pelo que conheço dos embargos de divergência.

No mérito, peço vênua à douta Relatoria para acompanhar a divergência inaugurada pela Ministra Regina Helena Costa, negando provimento ao recurso.

Conforme bem pontuado em seu voto-vista, a questão controvertida na espécie, a saber, a possibilidade de creditamento do IPI sobre insumos utilizados em produto final não tributado possui contornos infraconstitucionais, refugindo, assim, dos lindes da tese firmada no **Tema 49/STF** ("O direito do contribuinte de utilizar-se de crédito relativo a valores pagos a título de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, oriundo da aquisição de matéria-prima a ser empregada em produto final beneficiado pela isenção ou tributado à alíquota zero, somente surgiu com a Lei nº 9.779/1999, não se mostrando possível a aplicação retroativa da norma").

Realmente, o próprio Excelso Pretório vem se posicionando no sentido de que "a discussão acerca da abrangência do benefício instituído pelo art. 11 da Lei 9.779/1999 possui índole infraconstitucional. Nesses termos, a ofensa à Constituição, se existente, seria reflexa ou indireta, o que inviabiliza o processamento do presente recurso" (**RE 1.234.247**, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 27/11/2019). Nessa mesma esteira, citam-se, a título exemplificativo, as seguintes decisões monocráticas: **ARE 1.275.598**, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 9/10/2020; **RE 1.278.049**, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 6/8/2020; **AI 868.148**, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 13/8/2020.

# Superior Tribunal de Justiça

Nessa quadra, tenho que a redação do art. 11 da Lei 9.779/99, com a devida licença daqueles que entendem de modo diverso, conduz à conclusão pela possibilidade do creditamento perseguido, *i.e.*, dos insumos consumidos na fabricação de produto final livre da tributação, seja ela em razão de isenção, de aplicação de alíquota zero, ou mesmo de não tributação.

Veja-se o que disposto no aludido artigo legal (g.n.):

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

Ao que se tem, a norma de regência define claramente o saldo credor de IPI que o contribuinte poderá utilizar em conformidade com os arts. 73 e 74 da Lei 9.430/96: aquele acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente da aquisição de insumos aplicados na industrialização, que "o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos".

Traz, ainda, a título exemplificativo, duas situações em que o contribuinte não logra compensar o referido saldo credor com o IPI devido na saída de outros produtos, a saber, o produto isento e o tributado à alíquota zero.

Em outros termos: a menção no art. 11 da Lei 9.779/99 às figuras de isenção e de alíquota zero **não** se deu de maneira a restringir as hipóteses legais em que se poderia realizar o aproveitamento do saldo credor dos insumos tributados pelo IPI. Não se trata de norma restritiva, mas apenas de exemplificação do suporte fático no qual a regra incide, ou seja, quando "o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos".

Nesse panorama, pedindo a mais respeitosa vênia à Relatoria, acompanho a divergência inaugurada pela Ministra Regina Helena Costa e nego provimento aos embargos de divergência.

# *Superior Tribunal de Justiça*

É como voto.



**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.213.143 - RS  
(2010/0177878-2)**

**RATIFICAÇÃO DE VOTO**

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA  
HELENA COSTA:**

Diante da ratificação do voto pela Sra. Ministra Relatora, ratifico, de igual modo, o voto-vista que proferi na assentada de 09 de setembro de 2020.

Rememoro que o tribunal *a quo* concedeu a segurança para reconhecer o *direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes das aquisições de insumos, matérias-primas e produtos intermediários tributados e empregados na industrialização de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero*, a contar de 20 de janeiro de 1999 (fl. 114e).

Contra o acórdão regional a Fazenda Nacional interpôs Recurso Extraordinário, bem como Recurso Especial.

A 1ª Turma deste Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar a suposta violação ao art. 11 da Lei n. 9.779/1999, negou provimento ao pedido de vulneração ao apontado dispositivo, em decisão unânime, contra a qual se insurge a Fazenda Nacional por meio dos presentes Embargos de Divergência.

Nesse contexto, o dissenso jurisprudencial cinge-se à possibilidade, diante de tal preceito legal, de utilização do saldo de IPI decorrente da aquisição de insumo onerado tão somente quando da saída não tributada do produto.

Adianto que a análise dessa controvérsia exige uma distinção clara acerca das hipóteses de creditamento, porquanto o tema ora em apreciação sugere uma inadvertida aproximação com a situação mais corriqueira dentre aquelas – a decorrente da regra da não cumulatividade.

**I. Moldura constitucional do creditamento do Imposto sobre**

## **Produtos Industrializados - IPI**

O creditamento do IPI ostenta uma relação umbilical com a regra da não cumulatividade (art. 153, § 3º, II), sendo tal sistemática, no texto original da Constituição de 1988, prescrita tão somente para dois impostos submetidos a regime plurifásico: o IPI (art. 153, § 3º, II) e o ICMS (art. 155, § 2º, I). Com o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, parte dessa disciplina foi alçada ao vértice do ordenamento jurídico no que tange às contribuições dirigidas ao financiamento da seguridade social (art. 195, § 12).

A não cumulatividade, neste passo, representa autêntica aplicação do *princípio constitucional da capacidade contributiva*, visando impedir que a exação se torne um progressivo gravame nas operações sucessivas, vale dizer, a chamada *tributação em cascata*, no que concerne ao IPI e ao ICMS.

A regra da não cumulatividade do IPI radicada no art. 153, § 3º, II, da CR constitui inequívoca limitação ao poder de tributar, e, portanto, reveste-se de *eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata*, uma vez que exhibe normatividade suficiente para o exercício do direito ao creditamento.

Cumprir recordar que, *em relação ao ICMS, tão somente*, o Texto Fundamental proclama que a isenção ou não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes (art. 155, § 2º, a), salvo determinação em contrário da legislação.

Com efeito, o crédito de IPI advindo da apontada sistemática traduz, sem dúvida alguma, o mais substancial arranjo jurídico-normativo voltado à equalização da tributação dos impostos plurifásicos.

Todavia, cabe advertir que tal creditamento coexiste com mecanismos outros de incentivo fiscal, cuja matriz não advém da técnica da não cumulatividade.

Como exemplo recente dessa estratificação, tem-se a hipótese em que o Supremo Tribunal Federal prestigiou o papel do alívio

# Superior Tribunal de Justiça

fiscal como indutor do desenvolvimento econômico, a par de reafirmar a singularidade socioeconômica da Zona Franca de Manaus - ZFM, justamente para possibilitar o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero provenientes da ZFM, *por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não cumulatividade* (PLENO, RE n. 596.614, Repercussão Geral, Rel. p/ o acórdão Ministro EDSON FACHIN, julgado em 25.04.2019, DJe de 19.09.2019).

Prosseguindo na justaposição referendada pela Lei Maior, destaco as disposições de onde se extrai o fundamento de validade para a *concessão autônoma de crédito*, isto é, desvinculada da noção da não cumulatividade:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

[...]

*§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela EC nº 3/1993).*

[...]

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela EC nº 3, de 1993).*

[...]

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela EC nº 3, de 1993).*

[...]

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela EC nº 3, de 1993).*

[...]

*II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

# Superior Tribunal de Justiça

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
  - b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;
- [...] (destaques meus).

Logo, a outorga dos apontados créditos, desde que estabelecida por lei tributária específica, exsurge diretamente da edição do diploma normativo, sendo, portanto, uma *modalidade de aproveitamento de crédito autônoma, porquanto desvinculada da regra da não cumulatividade*.

Acerca de tal possibilidade, destaco a compreensão da Sra. Ministra Ellen Gracie constante do acórdão proferido no RE n. 566.819/RS, da relatoria do Sr. Ministro Marco Aurélio, cujo excerto foi colacionado no apontado julgamento relativo à ZFM (Tema de Repercussão Geral n. 322):

[...] consignou expressamente que “como a sistemática da não-cumulatividade não dá direito à apropriação de crédito de IPI em entradas não oneradas por tal imposto, só poderá ser admitida quando lei específica a autorize expressamente na qualidade de benefício fiscal autônomo (art. 150, § 6º, da Constituição)”.

(RE 566.819/RS, PLENO, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, julgado em 16.10.2010, *in*: RE 596.614/SP, PLENO, Rel. p/ o acórdão Ministro EDSON FACHIN, julgado em 25.04.2019, DJe 20.09.2019, pp. 26/27 – destaque meu).

Nessa linha, em outro recurso, impende igualmente lembrar o registro do Sr. Ministro Edson Fachin em acórdão que manteve a conclusão da instância ordinária acerca do direito de crédito de IPI na saída não tributada, porquanto "a verificação da abrangência do benefício fiscal instituído pelo art. 11 da Lei 9.779/1999, cinge-se ao âmbito infraconstitucional":

O entendimento do STF se firmou no sentido de que o regime jurídico do IPI se completou com o art. 11 da Lei 9.779/1999, de modo que o direito de creditamento das saídas isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero somente mostra-se possível com o advento do referido diploma legal, à luz de desdobramento do entendimento firmado no REREG 475.551,

de relatoria do Ministro Cezar Peluso e com acórdão redigido pela Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 13.11.2009. (AgR no AgR no RE 379.843/PR, SEGUNDA TURMA, Rel. Ministro EDSON FACHIN, julgado em 07.03.2017, publicado em 27.03.2017 – destaques meus).

Remarco a premissa consignada no *decisum* integrativo do apontado acórdão paradigma do presente recurso, cuja ementa transcrevo:

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. LIMITAÇÃO RESTRITIVA. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INOVAÇÃO. OMISSÃO INEXISTENTE.**

1. Desde a exordial, a empresa autora visa estabelecer o direito de creditamento de IPI em decorrência do princípio da não cumulatividade, e não poderia ser diferente, porquanto inerente à sistemática da exação em comento a observância de tal sistemática, haja vista sua expressa determinação constitucional, a teor do disposto no art. 153, IV, e § 3º, II, da Constituição Federal.

2. Quanto ao princípio da não-cumulatividade, o acórdão embargado deixa claro: i) o creditamento de IPI fundado no indigitado princípio somente se aperfeiçoa quando na entrada e na saída há incidência da exação; ii) qualquer forma exonerativa de IPI na entrada não gera direito de creditamento; iii) a entrada tributada pelo IPI com ocorrência de algumas das hipóteses exonerativas na saída (isenção, alíquota zero, não tributação ou imunidade) somente legitima o creditamento do valor pago na aquisição se houver previsão legal, ou seja, somente quando expressamente estabelecido tal "benefício fiscal".

3. Em observância à premissa iii, o acórdão embargado reconhece a existência de previsão legal de benesse creditória com a entrada em vigor do art. 11 da Lei n. 9.779/99, que legitimou o creditamento do valor de IPI pago na entrada apenas quanto aos produtos cuja saída é isenta ou tributada à alíquota zero; e com a vigência do art. 1º da Lei n. 8.402/92, que restabeleceu a previsão contida no art. 5º do DL n. 491/69 quanto à possibilidade de creditar-se do IPI incidente na aquisição em hipótese de saída imune decorrente da industrialização de produtos exportados.

4. Os benefícios fiscais instituídos pela Lei n. 9.779/99 e pelo Decreto-Lei n. 491/69 são favores fiscais que visam desonerar a cadeia produtiva do IPI, porquanto não aperfeiçoada a sistemática da não cumulatividade, de modo que, consoante já destacado, se não houvesse a previsão legal de creditamento,

# *Superior Tribunal de Justiça*

o valor pago na entrada se revestiria de custo a ser suportado pelo adquirente do insumo tributado.

5. Outrossim, o "incentivo fiscal" previsto na Lei n. 9.363/96 refere-se a "crédito presumido de IPI", questão que não se confunde com a possibilidade de creditamento de IPI em decorrência do princípio da não cumulatividade, porquanto aquele benefício fiscal visa compensar a incidência de PIS e COFINS - e não IPI - na cadeia produtiva de bens adquiridos para fins de exportação, o que não se confunde, repisa-se, com o crédito decorrente da sistemática de não cumulatividade, única questão que foi efetivamente trazida desde a exordial.

6. Com efeito, a questão atinente a crédito presumido de IPI reveste-se de inovação recursal, manobra processual amplamente rechaçada pela jurisprudência do STJ. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no REsp 1.404.466/AL, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 22.09.2015, DJe 30.09.2015 – destaques meus).

Vale registrar que tanto o extinto Conselho de Contribuintes como o atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, salientam a desvinculação do aproveitamento de crédito previsto no art. 11 da Lei n. 9.779/1999 da sistemática da não cumulatividade, como demonstrado nos seguintes julgados:

*Sempre foi assim o entendimento da Administração Tributária quanto a jurisprudência deste Tribunal Administrativo, ou seja, da necessidade de lei concessiva expressa para crédito incentivado. E, por assim ser, veio o legislador pátrio, através de norma específica, dar legitimidade a esta nova espécie de crédito incentivado. E a norma permissiva de tal renúncia fiscal (art. 11 da Lei 9.779), editada em 19/01/1999, portanto posterior aos fatos ensejadores do pedido ora sob análise, foi vazada nos seguintes termos: [...]*

(2º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão n. 201-75.876, Rel. Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, julgado em 19.02.2002 – destaques meus).

*[...] o art. 11 da Lei n° 9.779/99, apenas ampliou as hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, nada tendo a ver com o princípio da não-cumulatividade.*

# *Superior Tribunal de Justiça*

[...]

Nesse contexto, qual o impacto do art. 11 da Lei nº 9.779/99, abaixo transcrito, em relação ao princípio da não-cumulatividade?

"Art. 11. [...]".

Na verdade, esse novo regramento, longe de dar maior concretude ao princípio da não-cumulatividade, apenas inovou na ampliação das hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia [...].

(2º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Acórdão n. 203-10.439, Rel. Conselheiro Antônio Bezerra Neto, julgado em 19.10.2005 – destaques meus).

[...]

Não há que se falar em anular os efeitos da imunidade e da seletividade em razão da essencialidade assegurados na Constituição Federal, visto que, conforme explicitado alhures, estamos diante de concessão do benefício de crédito e não de lançamento por apuração do imposto sobre produto industrializado, deixando também, por conseguinte, de ferir a regra da não-cumulatividade tal qual alegado pela Recorrente.

(CARF, 3ª Seção, 1ª Turma Extraordinária, Acórdão n. 3001-000.910, Rel. Conselheiro Marcos Roberto da Silva, julgado em 03.09.2019 – destaques meus).

Nesse sentido, ressalto, ainda, as informações prestadas pela autoridade impetrada no mandado de segurança originário deste recurso, a Sra. Delegada da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB em Novo Hamburgo-RS, nas quais afirma ostentar o benefício fiscal em tela caráter autônomo, desvinculado da regra da não cumulatividade (fl. 44e):

29. [...] pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, que passou a admitir o aproveitamento de créditos [...].

30. *Cuida-se, como se vê, da instituição de um novo benefício fiscal, qual seja, a permissão para que, relativamente às operações futuras, sejam aproveitáveis os créditos de IPI acumulados no trimestre, decorrentes de aquisição de insumos, ainda que aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero.*

Em síntese, extrai-se que a Constituição da República

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

## **II. Moldura normativa infraconstitucional**

Para o adequado exame da pretensão, impõe-se a análise da Lei n. 9.779/1999, resultante da conversão da MP n. 1.788/1998:

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

Trata-se de significativa mudança na sistemática de utilização de créditos de IPI, malgrado ter sido efetuada por meio de apenas um artigo de lei.

Com o advento desse diploma legal, oportuniza-se a manutenção de créditos antes estornados, bem como enseja-se a aplicação dos arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/1996, os quais autorizam o aproveitamento dos saldos por ressarcimento, restituição ou compensação com débitos de quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRFB.

Sublinho a motivação exposta pelo Poder Executivo para alterar a legislação do IPI "relativamente ao aproveitamento de crédito" por meio da edição da MP n. 1.788/1998, convertida na Lei n. 9.779/1999:

# Superior Tribunal de Justiça

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

(EM n. 834-AMF - 29.12.1998, disponível no Diário do Congresso Nacional - 14.01.1999, pp. 779 e 781, [http://imagem.camara.gov.br/dc\\_20.asp?selCodColecaoCsv=J&Datain=14/01/1999&txpagina=779&altura=700&largura=800#/](http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&Datain=14/01/1999&txpagina=779&altura=700&largura=800#/), acessado em 10.06.2020 – destaque meu).

Tal inovação legislativa *instituiu* o aproveitamento de créditos de IPI como *benefício fiscal autônomo*, uma vez que, consoante exposto, não traduz mera explicitação da regra da não cumulatividade.

À vista do comando legal, a SRFB editou a Instrução Normativa n. 33/1999, que reconheceu o aproveitamento dos créditos quando os insumos são aplicados na industrialização de produtos *imunes*:

*Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:*

[...]

§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

[...]

*Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.*

(DOU de 24.03.1999, p. 12 – destaques meus).

Na sequência, adveio um novo Regulamento do Imposto sobre

# Superior Tribunal de Justiça

Produtos Industrializados - RIPI, divulgado pelo Decreto n. 4.544/2002, para ratificar tal benefício no que tange aos produtos imunes:

*Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).*

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

*§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).*

*(destaques meus).*

Todavia, a SRFB, ao editar o Ato Declaratório Interpretativo n. 05/2006, *revisou o entendimento*, justamente para autorizar o crédito tão somente no que concerne à saída de produtos amparados pela imunidade em decorrência de exportação:

*Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.*

*Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:*

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

*II - amparados por imunidade;*

*III - excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de*



# Superior Tribunal de Justiça

Art. 254. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

I - relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que tenham sido:

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

[...]

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

[...]

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

Desse modo, observa-se claramente que o Fisco, por ato infralegal, *reduziu o alcance do benefício fiscal* direcionado aos produtos assinalados como "não tributados (NT)" na Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI *em duas oportunidades*: (i) inicialmente para excluir os que não sofrem incidência do imposto (denominada não incidência natural ou pura); e (ii) cinco anos depois, para incrementar tal restrição avançando sobre outra parte dos produtos não tributados, porquanto restaram mantidos na benesse tão somente os "NT" que "estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação" (art. 153, § 3º, III, da CR), excluídos outros tipos de imunidade tributária.

### III. Panorama jurisprudencial

Embora a 2ª Turma adote, em alguns julgados, orientação contrária ao creditamento na saída de produtos não tributados (e.g. REsp n. 1.404.466/AL, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 18.06.2015), a 1ª Turma, ao examinar o tema no acórdão embargado, reafirmou o entendimento segundo o qual é possível tal benefício na hipótese de saída de produto isento, sujeito à alíquota zero e *não tributado*, consoante estampa o acórdão cuja ementa transcrevo:

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535, DO CPC. NÃO CONFIGURADA. IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL ISENTO, NÃO TRIBUTADO OU COM ALÍQUOTA ZERO. SÚMULA 83/STJ.**

1. [...]

2. *É possível o aproveitamento do crédito de IPI na aquisição de insumos e matérias-primas tributadas quando são aplicadas na industrialização de produto final isento, não tributado ou com a alíquota zero. Precedente: REsp 419.719/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 19/12/2014.*

3. *Agravo regimental não provido.*

(AgRg no REsp 1.480.313/PB, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.06.2015, DJe 12.06.2015 – destaque meu).

A dissonância das teses dos acórdãos desta Corte Superior teve como pano de fundo, preponderantemente, o creditamento do IPI à luz do princípio da não cumulatividade.

Confirmam tal ilação os julgados desta Seção apontados pela Sra. Relatora ao proferir voto nestes embargos de divergência:

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL ISENTO, NÃO TRIBUTADO OU FAVORECIDO COM ALÍQUOTA ZERO. TEMA JÁ JULGADO PELA SISTEMÁTICA INSTITUÍDA PELO ART.**

**543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ N. 8/2008.  
SÚMULA N. 168/STJ.**

1. O direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurgiu apenas com a vigência da Lei 9.779/99. (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: RE 562.980/SC, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Rel. p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, Dje - 167 DIVULG 03.09.2009 PUBLIC 04.09.2009; e RE 460.785/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, Dje - 171 DIVULG 10.09.2009 PUBLIC 11.09.2009).

2. Tema já julgado no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 860.369 - PE, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009.

3. Aplicação do enunciado n. 168 da Súmula deste STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".

4. Embargos de divergência não conhecidos.

(EREsp 839.547/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL Marques, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23.03.2011, DJe 31.03.2011 – destaque meu).

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CREDITAMENTO DO IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS OU SUJEITOS AO REGIME DE ALÍQUOTA ZERO. LEI 9.779/99. MATÉRIA EM CONSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO DO RESP. 860.369/PE, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. APLICAÇÃO DA SÚMULA 168/STJ. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

1. A 1a. Seção do STJ, julgando o caso como Recurso Especial Repetitivo, seguindo orientação traçada pelo STF, no julgamento do RE 562.980/SC, consolidou a tese de que, antes do advento da Lei 9.779/99, não havia base, quer sob o aspecto interpretativo em virtude do princípio da não cumulatividade, quer sob o aspecto legal expresso, para concluir-se pela procedência do direito ao creditamento do IPI, quando incidente o tributo sobre insumos ou matérias-primas utilizados na industrialização de produtos isentos, ou tributados com alíquota zero Precedente: REsp 860.369/PE, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 18.12.2009. Aplicação da Súmula 168/STJ.

**2. Agravo Regimental desprovido.**

(AgRg nos EREsp 1.147.346/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11.05.2016, DJe 17.05.2016).

Relembre-se, neste passo, que gravita em torno do creditamento de IPI na entrada desonerada *em decorrência da regra da não cumulatividade* um plexo de discussões, o qual nutriu debates nos plenários das Cortes deste País por décadas, com reconhecidas oscilações de entendimento, culminando com a aprovação da Súmula Vinculante n. 58/STF segundo a qual:

*Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade.*

No entanto, *in casu*, como antes apontado, por tratar-se do aproveitamento de créditos de IPI *como benefício fiscal autônomo, diretamente outorgado pela Lei n. 9.779/1999 para a saída não tributada*, a discussão devolvida pelos embargos de divergência distancia-se do núcleo de tal polêmica.

Com efeito, *a controvérsia em tela é diversa, bem como cinge-se ao âmbito normativo infraconstitucional*, consoante extrai-se do acórdão proferido no Projeto de Súmula Vinculante n. 26/DF, que ensejou a edição da apontada SV n. 58/STF (PLENO, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI DJe 07.05.2020 - Ata n. 340/2020, DJe n. 112, divulgado em 06.05.2020, pp. 28/29).

Nessa linha, colaciona-se, uma vez mais, o elucidativo acórdão da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, assim ementado:

**SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUTOS COM SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS. JUÍZO DE RETRATAÇÃO.**

**1. O regime jurídico do IPI se completou com o art. 11 da Lei**

# Superior Tribunal de Justiça

9.779/1999, de modo que o direito de creditamento das saídas isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero somente mostra-se possível com o advento do referido diploma legal.

*Precedentes.*

2. Apesar de possuírem naturezas jurídicas díspares, não há diferenciação nas situações em que os produtos estão sujeitos a saídas isentas, não tributadas ou reduzidas à alíquota zero, pois a consequência jurídica é a mesma dentro da cadeia produtiva, em razão da desoneração tributária do produto final.

3. O juízo de retratação da sistemática da repercussão geral não se confunde com novo julgamento de recurso extraordinário. Nos estritos termos da legislação processual, ao juízo de retratação cabe tão somente verificar a compatibilidade entre o acórdão recorrido e o paradigma. Na hipótese de diferença entre os dois, retratar-se. Caso haja identidade, mantém-se o acórdão. Ir além significaria fazer as vezes do Supremo Tribunal Federal em termos de competência jurisdicional.

4. A verificação da abrangência do benefício fiscal instituído pelo art. 11 da Lei 9.779/1999 cinge-se ao âmbito infraconstitucional. Precedentes.

5. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgR no AgR no RE 379.843/PR, SEGUNDA TURMA, Rel. Ministro EDSON FACHIN, julgado em 07.03.2017, publicado em 27.03.2017 – destaques meus).

Impende assinalar que a evolução jurisprudencial, no sentido da não vulneração ao princípio da não cumulatividade em relação aos créditos de IPI na entrada *desonerada*, mostra-se incapaz de afastar o creditamento conferido diretamente pela Lei n. 9.779/1999 para a hipótese de entrada *onerada*.

Não ocorrendo, portanto, subsunção da controvérsia sob exame aos precedentes qualificados deste Tribunal Superior ou do Supremo Tribunal Federal (art. 927 do CPC/2015), reconheço que esta Seção apreciará, nesta oportunidade, autêntica hipótese de *distinguishing*.

Além da distinção, o presente julgamento recomenda o reexame do tema neste Colegiado, doravante, à luz do *creditamento autônomo inaugurado pelo art. 11 da Lei n. 9.799/1999 como autêntico cerne do benefício fiscal*.

#### **IV. Da solução para o dissenso**

O art. 11 da Lei n. 9.779/1999, como exposto, confere, diretamente, o crédito de IPI quando "o contribuinte não puder compensar" o saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados na saída de outros produtos.

Extrai-se da precisa dicção de tal norma a conjuntura de *concessão de crédito na impossibilidade de compensar*, sendo essa a premissa maior do dispositivo legal, que se amolda ao delineamento, antes externado, concernente ao creditamento como benefício fiscal autônomo, é dizer, desvinculado da regra da não cumulatividade.

Na inviabilidade da utilização do crédito decorrente da entrada onerada, a Lei instituidora do benefício oportuniza a consolidada via dos apontados arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/1996, que facultam o aproveitamento dos saldos por ressarcimento, restituição ou compensação.

Autorizada, portanto, a utilização de crédito lançado na escrita fiscal, justamente com a saída "de outros produtos". Reitere-se que os *produtos outros* podem ser isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

Para sublinhar a dimensão da abrangência do estímulo fiscal em comento, o próprio art. 11 da Lei n. 9.779/1999, a título de reforço, consigna a expressão "inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero", chamando a atenção o emprego do vocábulo "inclusive", indicador da existência de outras possibilidades.

Acerca da carga semântica do termo "inclusive", colaciono manifestação da Sra. Ministra Rosa Weber ao proferir o voto condutor do acórdão no julgamento do RE n. 784.439/DF, submetido ao rito da repercussão geral (Tema n. 296 – "É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva".):

# Superior Tribunal de Justiça

*Também para permitir a obtenção de interpretação mais ampla, as listas recorrem a expressões como “de qualquer natureza”, “de qualquer espécie” e “entre outros”. Por outro lado, para evitar eventuais interpretações reducionistas, por vezes configuram “inclusive” (como no item 1.04 da lista de serviços vigente, que registar “elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos”). (RE 784.439/DF, PLENO, ATA Nº 20, de 29.06.2020, DJE n. 175, divulgado em 10.07.2020, acórdão pendente de publicação, excerto da minuta de voto disponível no Plenário Virtual, p. 14 – destaque meu).*

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

A expressão “não tributado - NT”, nesse contexto, *refere-se aos produtos assim designados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.*

Das marcações naquela Tabela, verifica-se que são incluídos os produtos imunes e os resultantes da não incidência pura. Assim tem entendido o próprio CARF, em julgamentos envolvendo a específica temática do dispositivo legal em comento, ao reconhecer essa mescla na categoria de “NT” da Tabela (cf: Câmara Superior, 3ª Turma, Acórdão 9303-005.255, Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Postas, julgado em 20.06.2017; e 3ª Sejul, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão n. 3302-007.966, Rel. Conselheiro Vinícius Guimarães, julgado em 18.12.2019).

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

Dessarte, é inaceitável restringir, por ato infralegal, o benefício

# Superior Tribunal de Justiça

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

Entendimento diverso, avilta, à evidência, o nítido propósito dessa renúncia fiscal, bem como vulnera o art. 111 do Código Tributário Nacional, porquanto traduz conclusão de viés nitidamente restritivo, inclusive com alcance menor do que o estabelecido pela própria SRFB e pelo CARF, os quais, como visto, reconhecem o crédito para o produto "não tributado - NT" amparado pela imunidade decorrente da exportação.

Encontra, portanto, abrigo legal o aproveitamento do saldo de IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, nas saídas de produtos não tributados no período *posterior* à vigência do art. 11 da Lei n. 9.779/1999, consoante reconhecido pelo tribunal de origem e confirmado pela 1ª Turma deste Superior Tribunal de Justiça, ainda que por fundamento diverso, é dizer, creditamento autônomo conferido por lei específica.

Em conclusão, a manutenção do acórdão embargado representa, em meu sentir: (i) a observância da disciplina legal específica; (ii) a escorreita interpretação sistemática do aproveitamento de saldo de IPI à luz dos múltiplos níveis normativos do creditamento admitidos pela Constituição da República; e (iii) uma prestação jurisdicional alinhada com os recentes pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal quanto à temática (e.g. PLENO, RE n. 596.614/SP, Rel. p/ o acórdão Ministro EDSON FACHIN, julgado em 25.04.2019, DJe 20.09.2019; PLENO, Projeto de Súmula Vinculante n. 26/DF, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 07.05.2020 - Ata n. 340/2020, DJe n. 112, divulgado em 06.05.2020; e SEGUNDA TURMA, AgR no AgR no RE n. 379.843/PR, Rel. Ministro EDSON FACHIN, julgado em 07.03.2017).

Posto isso, com a licença da Sra. Ministra Assusete Magalhães, reafirmo a compreensão externada na sessão pretérita para **NEGAR PROVIMENTO** aos Embargos de Divergência da **FAZENDA NACIONAL**.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2010/0177878-2      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **EREsp 1.213.143 /**  
**RS**

Número Origem: 200471080008470

PAUTA: 24/11/2021

JULGADO: 02/12/2021

**Relatora**

Exma. Sra. Ministra **ASSUSETE MAGALHÃES**

**Relatora para Acórdão**

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **SAMANTHA CHANTAL DOBROWOLSKI**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

**AUTUAÇÃO**

**EMBARGANTE** : FAZENDA NACIONAL  
**EMBARGADO** : CALÇADOS ISILTDA  
**ADVOGADOS** : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309  
MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA E OUTRO(S) - SP117622  
ROSELI MARIA LOCATELLI ALBARELLO E OUTRO(S) - RS032965  
GIANCARLO VITALI MENEGUSSO - RS049504  
DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI - DF028468

**ASSUNTO:** DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI/ Imposto sobre Produtos Industrializados

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques, negou provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, que lavrará o acórdão (RIST, art. 52, II).

Votaram com a Sra. Ministra Regina Helena Costa os Srs. Ministros Sérgio Kukina e Gurgel de Faria.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região).

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Francisco Falcão e Og Fernandes.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.