

EXMA. MINISTRA ROSA WEBER DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL -
MD. RELATORA DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 592.891

MEMORIAL COMPLEMENTAR DA RECORRIDA

Repercussão Geral - RE 592.891-SP

Recorrente: União Federal

Recorrida: Nokia Solutions and Networks do Brasil Telecomunicações Ltda.

Exma. Ministra,

Em 25.05.2016, por ocasião do início do julgamento do presente Recurso Extraordinário, no qual alega a União Federal violação aos **artigos 153, par. 3º, II e 150, par. 6º da CF/88**, contra acórdão unânime do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que acolheu *“apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, consoante entendimento já preconizado pelo C. STF (RE 212.484)”*, e após os votos de V. Exa. e dos Ilustres Ministros Edson Fachin e Roberto Barroso que a acompanharam negando provimento ao recurso da União Federal, o Ilustre Ministro Teori Zavascki pediu vista do processo com as seguintes considerações, “*verbis*”:

“Aqui se discute o direito a creditamento e não o direito a isenção. Creditamento é mais do que isenção. Isenção, numa linguagem simples, seria a não obrigação de pagar. O creditamento é mais do que isso. É um direito de haver um crédito que não foi pago. São coisas diferentes. Não há dívida nenhuma que os produtos e os produtores da Zona Franca de Manaus têm diversos direitos. Tem um regime jurídico que assegura diversos incentivos. E que todos esses incentivos foram mantidos pelo art. 40

do ADCT e, portanto, assumiram, de certo modo, como se repetiu aqui, até mesmo estatura constitucional. Mas a pergunta que cabe responder é essa: Estariam embutidos nesses incentivos o direito ao creditamento? O direito ao creditamento de produtos isentos? Essa é a pergunta que tem de ser respondida. Se nós dissermos que a fonte normativa não é o princípio da não cumulatividade, qual seria a fonte normativa que justifica esse direito ao (não) creditamento? Essa é a minha dúvida, portanto, eu, em homenagem até aos belíssimos votos que foram produzidos aqui, eu vou pedir vista e meditar sobre isso. Confesso, não estou inteiramente convencido.”

Daí o presente memorial complementar, por meio do qual, sem prejuízo dos demais argumentos constantes de seu memorial original (doc. j.), demonstrará a Recorrida que a fonte normativa que justifica esse direito ao creditamento está na própria Constituição e são os artigos 3º, III da CF/88 e 40, 92 e 92-A do ADCT, conjugados em especial com o art. 43, § 2º, inciso III, da CF/88, cuja dicção impede a transformação em mero diferimento do incentivo regional que o legislador optou por conceder sob a forma de isenção, diversamente do que ocorre relativamente às isenções que não têm o caráter de incentivo regional, relativamente às quais nada impede que isso ocorra como já decidido pelo Plenário deste E. Tribunal, tratando-se no caso efetivamente de situação excepcional a justificar o tratamento diferenciado acolhido pelo acórdão recorrido, que nas palavras da Ilustre Ministra Ellen Gracie “estabeleceu uma cláusula de exceção à orientação geral firmada por esta Corte quanto à não cumulatividade de IPI”, como entenderam V. Exa. e os demais Ilustres Ministros que negaram provimento ao recurso da União Federal.

A NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI E O ENTENDIMENTO DESTES SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUANTO AO DIREITO AO CRÉDITO

O legislador constitucional, para dimensionar quanto do imposto cada contribuinte na cadeia irá recolher, previu que o IPI “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*” (art. 153, IV, par. 3º, II).

A técnica de compensação eleita pelo Legislador Constitucional, que se opera por débitos e créditos sucessivos, denominada pela doutrina de “imposto sobre imposto”, provoca, quando há isenção na operação anterior, a tributação plena na etapa

seguinte, pela ausência de crédito a compensar, com o que **considerando-se a cadeia como um todo, a isenção sem direito ao crédito do imposto que deixa de ser pago equivale a mero diferimento.**

Em razão disso, fundando-se (equivocadamente) no RE nº 212.484-2/RS, no qual o Plenário desta C. Suprema Corte reconheceu especificamente que a aquisição de produtos contemplados com isenção de IPI na Zona Franca de Manaus não prejudica o direito de crédito pelos adquirentes contribuintes do imposto, justamente para não se anular o benefício concedido à Zona Franca de Manaus, alguns contribuintes ingressaram em juízo pleiteando o direito ao crédito em qualquer aquisição de produto isento, ao argumento de que sem esse creditamento a **isenção se tornaria diferimento**, o que não se poderia admitir.

Contudo, este E. STF, atento à escolha do Legislador Constitucional expressada no artigo 153, IV, par. 3º, II da CF/88, mas com a ressalva de que não estava a analisar ainda a situação específica da Zona Franca de Manaus, firmou entendimento de que o **creditamento pressupõe imposto devido e recolhido na operação anterior**. Assim, **salvo previsão legal em contrário**, passou a negar o creditamento em todas as situações em que não houvesse imposto devido e pagamento anterior, inclusive em casos de **isenção (RE 353.657-5, RE 370.682-9, RE 398.365 e RE 566.819-3)**.

E de fato, em se tratando de isenções de caráter pessoal ou material, outorgadas a produtos, operações ou contribuintes determinados, em razão da vontade discricionária do legislador ordinário, fundamentadas no art. 176 do CTN, nada obsta que a **isenção seja transformada em diferimento**, até porque o artigo 150 par. 6º da CF/88, na redação da EC nº 3, de 17.03.1993, exige lei específica, federal, estadual ou municipal, para concessão de crédito presumido. Esse fato, porém, não elimina o efeito pretendido pelo legislador de exonerar aquele produto, aquela operação ou aquele contribuinte beneficiado pela isenção.

Nesse contexto, cabe ao legislador decidir se a isenção será ou não transformada em diferimento, tendo em vista sempre a finalidade da norma isentiva. Se o objetivo do legislador for isentar, como referido, apenas um **contribuinte, uma operação ou um produto em particular**, sem prejuízo para a **finalidade arrecadatória** do tributo, basta

silenciar sobre o creditamento para que a isenção se torne diferimento, com a recuperação, pelo Poder Tributante na operação seguinte, do IPI que deixou de ser pago na operação anterior.

**A SITUAÇÃO EXCEPCIONAL DA ZONA FRANCA DE MANAUS:
NO CASO DE INCENTIVOS REGIONAIS O DIREITO AO CRÉDITO DECORRE DA
CONCEPCÃO CONSTITUCIONAL DA ISENÇÃO COMO INCENTIVO DISTINTO
DO DIFERIMENTO, POIS SEM O CRÉDITO A ISENÇÃO NÃO TERIA COMO
ATINGIR SEU OBJETIVO**

Não obstante em matéria tributária a regra seja a **finalidade fiscal arrecadatória**, não se pode olvidar que o Legislador tem se utilizado largamente dessa matéria com **finalidades extra-fiscais**.

É exatamente o que ocorre no caso em que a **isenção de IPI** concedida pelo DL nº 288/67 para produtos industrializados na ZFM é um **incentivo regional** regulado no **artigo 43, par. 2º, III da CF/88** e mantido até 2073 pelos **artigos 40, 92 e 92-A do ADCT**, para atender finalidade prevista no **artigo 3º, III da CF/88** – **reduzir as desigualdades regionais** – um dos **objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil**. Ou seja, a isenção foi dada para os produtos da **Região** e não para um contribuinte ou uma operação em particular.

De fato, dispõe o **artigo 43, § 2º, III, da CF/88**:

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

(...)

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

(...)

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

Como se verifica, especificamente quanto aos **incentivos regionais** o legislador constituinte expressamente concebeu a isenção e o diferimento como espécies

distintas de incentivos, justamente porque sabedor de que ambos produzem efeitos econômicos totalmente distintos na cadeia de circulação.

E, tendo o legislador, pelo Decreto-lei nº 288/67, optado por conceder isenção de IPI, a menos que se assegure o direito de crédito aos adquirentes esta se transformará em diferimento, outra espécie de incentivo que não foi a opção do legislador, com violação direta ao artigo 43, par. 2º, inciso III, da CF/88 c/c os artigos 40, 92 e 92-A do ADCT, por força dos quais os benefícios em vigor na ZFM à época da edição da CF/88 adquiriram “status” constitucional, sendo vedada sua anulação ou modificação por qualquer modo ou forma.

Com efeito, o **creditamento** que, nas hipóteses de tributação normal pelo IPI, é forma de realizar a **não cumulatividade**, nas hipóteses em que a operação anterior é isenta é forma de **preservação da isenção ao longo de toda a cadeia de circulação**, de modo a evitar que a isenção seja transformada em diferimento.

Ocorre que, em se tratando de incentivo regional, para que seja atingida a finalidade extra-fiscal pretendida a isenção de IPI deve necessariamente produzir efeitos em toda a cadeia, não podendo ser transformada em diferimento, pois se tal ocorrer o adquirente de produtos industrializados na ZFM localizado em outras regiões do País ficará obrigado a recolher o IPI da operação isenta, o que evidentemente desestimulará as aquisições na ZFM e conseqüentemente que as indústrias lá se instalem, frustrando os objetivos visados pelo legislador constitucional.

A este propósito, o comentário de **Hugo de Brito Machado**, “*verbis*”:

“Pode parecer que não tendo sido cobrado o IPI na operação anterior, em face da isenção, inexistiria o direito ao crédito. Tal entendimento, porém, levaria à supressão pura e simples das isenções, que restariam convertidas em meros diferimentos de incidência. Em casos como o de que se cuida, o incentivo consubstanciado na isenção concedida às indústrias sediadas em Manaus restaria inteiramente anulado. O que a Fazenda deixasse de arrecadar, a título de IPI, do produtor da matéria-prima, no Amazonas, seria por ela tranquilamente recuperado, com a cobrança do valor respectivo às empresas que utilizam aquela matéria-prima.”

Seria mais vantajoso para os industriais adquirir as matérias-primas produzidas fora da Zona Franca. O produtor daquelas matérias-primas,

favorecido com a isenção, teria de vendê-las por preço mais baixo do que os seus concorrentes sediados em outros locais, concedendo a estes redução nunca inferior ao valor do IPI, a cujo crédito não teriam direito. Assim, e em virtude da distância, chega-se facilmente à conclusão de que a isenção concedida às indústrias para se instalarem em Zona Franca de Manaus seria um verdadeiro engodo, pois em nada lhes favoreceria”.

(Isenção e Não-cumulatividade do IPI, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 4, p. 31, grifos da Recorrida).

Exatamente por isso é inaplicável no caso a **“orientação geral firmada por esta Corte quanto à não cumulatividade de IPI”**, devendo ser reconhecido o direito ao crédito presumido, com apoio nas **normas constitucionais acima referidas**, aplicáveis exclusivamente às aquisições de produtos industrializados na ZFM, e que constituem a **fonte normativa** do creditamento no caso concreto.

Trata-se, portanto, não de conflito de normas, mas de âmbitos de incidência diversos, pois às isenções de IPI em geral não são aplicáveis os **artigo 3º, III e 43, par. 2º, III da CF/88** e os **artigos 40, 92 e 92-A do ADCT**, não havendo, portanto, como dito, **vedação constitucional a que a isenção seja transformada em diferimento**. Nessas hipóteses caberá ao legislador dispor sobre essa matéria com fulcro no **artigo 176 do CTN e art. 150, par. 6º da CF/88**, pois fora da ZFM o incentivo tem **finalidade fiscal arrecadatória**, sujeitando-se à **vontade discricionária do legislador ordinário**.

Contudo, como já dito, no caso da ZFM a isenção tem finalidade **extra-fiscal** expressamente prevista no **artigo 43, par. 2º, inciso III, da CF/88** em consonância com o disposto no artigo 3º, III também da CF/88. Ou seja, o **incentivo foi dado para a REGIÃO**, visando estimular a aquisição de produtos industrializados na ZFM, o que não ocorrerá se o benefício não se traduzir em **menor preço** para aqueles consumidores residentes em outras regiões do País.

Em sendo assim, **negar o crédito presumido** implica transferir para os consumidores de outras regiões do País o ônus do IPI não recolhido pelo fabricante da ZFM em razão da isenção, o que desestimularia as aquisições na ZFM eliminando o incentivo. Essas as razões pelas quais a **transformação da isenção em diferimento**, possível no caso de isenções que não tenham o caráter de incentivo regional, não pode ocorrer em se tratando de isenção de produtos oriundos da ZFM.

É exatamente isso o que foi bem decidido no v. acórdão recorrido, ao destacar que a finalidade de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus por si só justifica o crédito relativo ao IPI que deixou de ser pago nas aquisições de insumos isentos oriundos daquela área de livre comércio, "verbis":

"... as isenções de produtos oriundos das chamadas zonas livre de comércio, qualificam-se como um incentivo regional assegurado diretamente no corpo da lei maior, conforme se depreende da análise do art. 43 e § 2º, não obstante a necessidade da lei instituidora, inclusive porque a opção poderá se dar em face dos outros benefícios assegurados no mesmo preceptivo, esmaecendo-se, portanto as objeções que pudessem ser opostas em face do art. 150, § 6º da mesma, na redação conferida pela EC. 03, de 17.03.93.

Não se cuida portanto de desoneração emergida da vontade discricionária do legislador ordinário, com fundamento direto nas raias do art. 176 do CTN, onde a previsão do art. 150 § 6º opera seus efeitos e sim de outorga derivada daquele assento constitucional, desde a promulgação do vigente ordenamento, revestindo-se assim de igual estatura e de maior antigüidade em relação a exigência contida neste outro cânone magno.

(...)

Portanto, poderá ser afirmado que a migração destas isenções para o âmbito da lei maior, confere as mesmas, relevo superior ao já desfrutado no âmbito do parágrafo único do artigo 176 do CTN, onde dotada de características especiais, frente as demais normas isentivas, fundadas no seu caput.

Tal peculiaridade coloca estas desonerações de caráter regional, por força daquele preceito, no mesmo patamar constitucional da incumulatividade, em ordem a que desconsideração dos créditos dela advindos, substanciará a prática de dar com uma mão e tirar com a outra (voto do Ministro Marco Aurélio no RE 212.484), não admitida no Excelso Pretório.

Não se trata, portanto, de benesse concedida em razão da previsão contida no art. 176 do CTN, e em face da discricionariedade do ente tributante, onde a providência guarda pertinência com aspectos objetivos do produto, venda ou serviços ou mesmo o caráter subjetivo, peculiar a determinadas qualidades que o legislador queira qualificar através da norma isentiva, com vistas a sua proteção ou incentivo.

De fato, nestas hipóteses estaremos diante de uma conduta afetada aos entes políticos das três esferas, e adotada com vistas a realização de políticas públicas situadas no plano comum da atividade administrativa.

Contudo, naqueles casos onde a outorga deita lastro no art. 43 da lei maior, a atuação legislativa processa-se no patamar da própria Constituição, e em sede privativa da União, a qual tem dentre suas elevadas funções, a de promover a unidade nacional através do desenvolvimento regional.

Portanto, neste contexto, o direito ao crédito emerge das próprias finalidades que estão subjacentes a este especial atuar, proporcionando a efetividade do benefício.”

Vai além o ilustre Relator do v. acórdão recorrido, bem pontuando a distinção entre a isenção que consubstancia incentivo regional, que demanda o crédito correspondente para que seja preservada ao longo de toda a cadeia, das demais, “*verbis*”:

“De sorte que, no caso, o direito ao crédito é o discrimen que qualifica a utilização destes créditos e não aquele direito fundado tão somente na primeira parte do inciso II do art. 153, § 3º (será não-cumulativo) então erigido ao patamar de um princípio absoluto, intocável e balizador da compensação que efetivar-se-á em olvido a técnica indicada na mesma sede e no mesmo dispositivo, porém considerada como de uma categoria, mera regra de aplicação de um princípio maior, a ser ajustada consoante farto entendimento doutrinário pátrio, para contemplar crédito de imposto e não imposto pago.

Portanto, no caso daquelas isenções concedidas as empresas situadas na Zona Franca de Manaus, a exemplo do que também ocorreria nas chamadas Zonas Livres de Comércio, é preciso ter presente que a desoneração tem objetivos de desenvolvimento regional, colaborando de molde a baratear a aquisição dos insumos, e a obtenção de preço final mais competitivo, nos produtos resultantes do processo de industrialização, na medida em que o adquirente não precisa pagar o valor do imposto.

DE FATO, SE AS EMPRESAS, ADQUIRINDO O PRODUTO INTERMEDIÁRIO A PREÇOS MAIS VANTAJOSOS, NÃO PUDESSEM CREDITAR-SE DO MONTANTE QUE SERIA DEVIDO À TÍTULO DE IPI, QUE SE ERIGIA NO DIFERENCIAL QUE MOTIVARA A AQUISIÇÃO DE EMPRESA SITUADA EM LOCAL DISTANTE, SE TOMADO EM CONTA AS REGIÕES SUL E SUDESTE, POR CERTO ELA ACABARIA MUDANDO DE FORNECEDOR, TENDO EM VISTA OUTRAS INDÚSTRIAS DO MESMO RAMO, SITUADAS NA MESMA REGIÃO, BARATEANDO O TRANSPORTE.

Portanto, a finalidade buscada com a isenção, barateamento do custo de produção, restaria frustrado e aquelas empresas lá situadas, que fizeram elevados investimentos para iniciar a produção em locais que no muito das vezes, além de distantes, são inóspitos e não possuem mão de obra qualificada, não iriam adiante.

Assim, no dizer do Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento que proferiu no RE. 212.484, seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra. Destarte, agiu com o costumeiro acerto o Pretório Excelso, vez que resta potencializado o caráter regional da isenção, frente ao princípio da não-cumulatividade, ambos contidos no mesmo patamar constitucional, sendo que aquele se volta ao cumprimento de um dos objetivos fundamentais da nossa República, qual seja a redução das

desigualdades regionais, versada no inciso III do art. 3º, de nossa lei fundamental.

Ou seja, o princípio da não-cumulatividade foi tomado na outra linha daquele parecer do ilustre Prof. Paulo de Barros de Carvalho, quando doutrina que ... o princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor, sendo um "limite objetivo" ... que se volta, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária.

(...)

Destarte, a pretensão voltada ao aproveitamento dos créditos oriundos das aquisições de produtos isentos, merece guarida, quando procedentes de indústrias situadas na Zona Franca de Manaus." (fls. 254/256).

E, como já salientado no memorial anteriormente apresentado, também o voto vencedor do I. Ministro Nelson Jobim no RE nº 212.484-2/RS não deixa dúvidas de que as conclusões do Plenário do Supremo Tribunal Federal naquele julgado têm por fundamento o fato de se tratar de aquisições de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e a impossibilidade nesta hipótese de se transformar a isenção em mero diferimento, porque daí decorreria a total frustração do incentivo pretendido, "verbis":

"Os produtores de Coca-Cola dependem, para a produção de seu refrigerante, de um xarope. Para efeitos de redução de custos, as empresas produtoras de xarope de Coca-Cola transferiram a sua produção para a Zona Franca de Manaus. Lá, gozam de isenção de IPI.

(...)

A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.177, em relação ao ICM: "havendo isenção na importação de matéria-prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto ...".

Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto."

Assim, a fonte normativa que justifica o direito ao creditamento do IPI nas aquisições de insumos oriundos da ZFM está na própria Constituição e são os artigos 3º, III e 43, par. 2º, inciso III, da CF/88 e 40, 92 e 92-A do ADCT, como entenderam os I.

Ministros deste E. Supremo Tribunal Federal Nelson Jobim e Marco Aurélio no RE 212.484-2/RS, o v. acórdão recorrido e, especialmente, V. Exa. e os I. Ministros Edson Fachin e Roberto Barroso nos votos proferidos no presente caso, os quais interpretando em conjunto os dispositivos da CF/88 e do ADCT acima referidos, concluíram que **existe fundamento constitucional para o crédito de IPI por ocasião das aquisições de insumos isentos da ZFM, que é exatamente a concretização dos fins objetivados pelo Legislador Constitucional quando os editou.**

Em face do exposto, não se pode cogitar, no caso, de **violação aos artigos 153, par. 3º, II e 150, par. 6º da CF/88, porque, como bem asseverado no v. acórdão recorrido, não se trata no caso “de desoneração emergida da vontade discricionária do legislador ordinário, com fundamento no art. 176 do CTN, onde a previsão do art. 150, par. 6º opera seus efeitos”, mas de outorga derivada dos dispositivos constitucionais específicos só aplicáveis à ZFM, em razão do que pede e espera a Recorrida seja negado provimento ao presente Recurso Extraordinário, confirmando-se o v. aresto recorrido, por estar de acordo com o entendimento do Plenário deste E. Supremo Tribunal Federal (RE 212.484-2-RS), como medida de Direito e da mais lúdima**

JUSTIÇA!

São Paulo, 15 de junho de 2016.


