

EXMO. MINISTRO MARCO AURÉLIO DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL - MD. RELATOR DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 596.614-SP

RE 596.614-SP

Recorrente: União Federal

Recorrida: Morlan S/A

Relator: Min. Marco Aurélio

Terceiro Interessado: Centro da Indústria do Estado do Amazonas - CIEAM

Pauta de julgamento dia 24.04.2019

Exmo. Ministro,

Trata-se, no caso, de Recurso Extraordinário interposto pela Fazenda Nacional alegando violação aos artigos 153, IV, par. 3º, II e 150, par. 6º da CF/88 contra acórdão unânime da 3ª Turma do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nessa parte assim ementado:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS E MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDOS SOB REGIME DE ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

1. Autoriza-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos sob o regime de isenção tão somente quando o forem junto à Zona Franca de Manaus ...”.

(...)

4. Apelação parcialmente provida.”(grifos nossos)

Em seu voto, o ilustre Relator do v. acórdão recorrido, consignou seu entendimento de que, via de regra, a isenção de IPI em uma determinada operação não confere

direito a crédito na operação subsequente porque não houve pagamento anterior, tal como concluiu o Plenário desta E. Corte no RE nº 566.819-3/RS.

Não obstante, reconhece que no caso específico da Zona Franca de Manaus, em que a isenção tem caráter de incentivo regional (artigo 43, par. 2º, III da CF/88) com fim extrafiscal (artigo 3º, III da CF/88) e “status” constitucional, não podendo ser anulada ou reduzida (artigos 40, 92 e 92A do ADCT), e não de isenção fundada no artigo 176 CTN, em função do produto vendido ou do vendedor, existindo ainda alíquota que permite a quantificação exata do crédito que não se altera em função do produto final vendido, o direito à manutenção do crédito decorre da própria Constituição Federal.

Em face disso, não podem ser invocados no caso os artigos 153, IV, par. 3º, II e 150, par. 6º da CF/88, normas gerais tributárias, para afastar os artigos 3º, III e 43, par. 2º, III da CF/88 e artigos 40, 92 e 92ª do ADCT, normas especiais extrafiscais, para negar o direito ao crédito, sob pena de anulação e esvaziamento da isenção que se tornará mero diferimento.

Exatamente por tais razões o Plenário desta C. Suprema Corte reconheceu no RE nº 212.484-2/RS 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.

E quando do reconhecimento no RE 592.891/SP da existência de repercussão geral quanto a essa matéria a Ilustre Ministra Ellen Gracie afirmou que o acórdão recorrido, também da 3ª Turma do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, *“estabeleceu uma cláusula de exceção à orientação geral firmada por esta Corte quanto à não cumulatividade de IPI”*, o que afasta a aplicação ao caso das razões de decidir dos RREE 353.657-5, 370.682-9, 398.365 e 566.819-3, como entenderam a Ministra Rosa Weber e os Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso ao negar provimento ao recurso da União Federal no referido RESP 592.891-SP, de interesse da Nokia.

Com efeito, o artigo 43, par. 2º, inciso III, da CF/88 prevê: “§ 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;”.

Assim, 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 aos artigos 43, par. 2º, inciso III e 3º, 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, como dito, “status” constitucional, sendo vedada sua anulação ou redução por qualquer modo ou forma.

Ou seja, em se tratando de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos sob o regime de isenção junto à Zona Franca de Manaus, a fonte normativa que justifica o direito ao creditamento está na própria Constituição, nos artigos 3º, III da CF/88 e 40, 92 e 92-A do ADCT, conjugados com o artigo 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 com as 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 neste RE e nos votos já proferidos no RE 592.891-SP.

Ademais, a I. Ministra Rosa Weber e os I. Ministros Edson Fachin e Roberto Barroso, quando do início do julgamento do RE 592.891/SP, concluíram que existe fundamento constitucional para o crédito de IPI por ocasião das aquisições de insumos isentos da ZFM, que é a concretização dos fins objetivados pelo Legislador Constitucional ao editar os dispositivos acima referidos, os quais vão além da redução das desigualdades regionais para abarcar objetivos de interesse nacional como a proteção das fronteiras nacionais, do meio ambiente e da Floresta Amazônica, maior reserva biológica do mundo, objeto de cobiça por muitos, constituindo a ZFM, portanto, área estratégica de preservação da soberania brasileira sobre o seu território.

É o que se passa a demonstrar.

I - O ENTENDIMENTO DO STF SOBRE O DIREITO AO CRÉDITO EM FACE DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI (ARTS. 153, IV, PAR. 3º, II E 150, PAR. 6º DA CF/88 E 176 DO CTN)

O legislador constitucional cuidando do IPI previu que ele *“será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”* (art.153, IV, par. 3º, II da CF/88).

Essa técnica de compensação denominada de *“imposto sobre imposto”*, provoca, quando há **isenção** na operação anterior, a **tributação plena na etapa seguinte**, transformando a **isenção em mero diferimento do tributo**.

Em face disso, os contribuintes passaram a pleitear em juízo o direito ao crédito de IPI em todas as aquisições de produtos isentos, invocando o RE nº 212.484-2/RS, no qual o Plenário desta C. Suprema Corte cuidando de **aquisição de produtos isentos de IPI na Zona Franca de Manaus** decidiu que, para não anular o benefício concedida àquela Zona, a isenção não prejudica o direito de crédito do IPI pelos adquirentes contribuintes do imposto.

Contudo, este E. STF, atento ao disposto nos **artigos 153, IV, par. 3º, II e 150, par. 6º da CF/88** e com a ressalva de que **não estava analisando 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 crédito presumido em todas as situações em que não houvesse imposto devido e pago anteriormente (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 em razão da vontade discricionária do legislador ordinário, nos termos do **176 do CTN**, e considerando que o **artigo 150 par. 6º da CF/88** exige lei específica para concessão de crédito presumido, na ausência dessa lei a **isenção é transformada em diferimento**. Esse fato, porém, não elimina o efeito pretendido pelo legislador de **exonerar aquele produto, aquela operação ou aquele contribuinte beneficiado pela isenção**.

Nesse contexto, o legislador decidirá 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 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.

Ocorre que, embora a **finalidade arrecadatória** seja a regra em matéria tributária, o Legislador tem dela se utilizado largamente com **finalidades extra-fiscais**.

É o que ocorre no caso da **isenção de IPI** concedida pelo DL nº 288/67 para produtos industrializados na ZFM, **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 a 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, **afastando a aplicação ao caso dos artigos 153, IV, par. 3º, II e 150, par. 6º da CF/88 e 176 do CTN**, em razão da situação excepcional da **Zona Franca de Manaus**.

II - A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS (ARTS. 40, 92 E 92-A DO ADCT)

Conforme previsto no **artigo 1º, do DL 288/67**, a Zona Franca de Manaus é uma **área** de livre comércio de importação e exportação e de **incentivos fiscais especiais**, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos.

Com o advento da **CF/88** a **ZFM** foi **constitucionalizada**, ficando **garantida sua existência até o ano de 2013**, no **art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT**, com a seguinte redação:

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

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.”

Mais tarde, por força das **Emendas Constitucionais nº 42, de 19.12.2003, e nº 83, de 05.08.2014**, foram acrescentados ao ADCT os artigos 92 e 92-A que acresceram, respectivamente, **10 (dez) anos ao prazo fixado no art. 40 do ADCT e 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado no art. 92 do ADCT**, estendendo-se o prazo acima até 2073.

Tais normas visam assegurar à região norte do Brasil a continuação do desenvolvimento econômico previsto no Decreto-Lei nº 288/67, o que se deduz pela referência a **incentivos fiscais** no artigo 40 do ADCT, garantindo o equilíbrio regional, incentivando o investimento e estimulando o crescimento da região amazônica.

É inequívoco, pois, que a legislação infraconstitucional anterior à CF/88 (DL 288/67) foi constitucionalizada por força do artigo 40 do ADCT.

Marco Aurélio Greco em parecer específico que instruiu a ADI 2399-3, publicado na RDDT nº 66, pag.137/138, assim interpreta a expressão *“é mantida, ... com suas características de área ...de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos”* constante do artigo 40 do ADCT :

“Como tal o dispositivo possui duas feições distintas.

Por um lado, reconhece a existência dessa característica (tanto que a mantém) e, por outro lado, quer vê-la mantida pelo prazo de 25 anos.

Isto implica ter a norma uma dimensão voltada para a legislação existente anteriormente à CF/88, e outra que projeta efeitos em relação a legislação que vier a ser editada no curso do mencionado prazo.

A primeira olha para o passado (situações definidas) assumindo a realidade como algo estático; a segunda olha para o futuro enxergando na realidade algo dinâmico, perante o qual, mais do que prever situações definidas, o adequado é definir perfis, standards, características, equivalências etc., que possam acompanhar a mudança individual dos acontecimentos futuros, sem perder o viés, nem se distanciar da determinação que a norma consagra. Enquanto a primeira busca um equilíbrio estático (em determinada data), a segunda busca um equilíbrio dinâmico (num determinado período).

A primeira feição leva ao reconhecimento de que toda sistemática incentivadora no âmbito fiscal, vigente à data da promulgação da CF/88, foi mantida pelo artigo 40 do ADCT, passando a ter status constitucional. A legislação superveniente não pode diminuir o alcance das normas definidoras do regime jurídico incentivador existente à data da promulgação da CF/88.

Mas não apenas isto!

.....

O artigo 40 da ADCT determina claramente ser mantida "a característica de área de incentivos fiscais". Esta é uma garantia eminentemente dinâmica, pois uma característica só existe e é identificável num determinado contexto que permita comparar qualidades diferentes atribuídas a objetos distintos.

.....
Manter esta "característica" é manter a distinção na disciplina fiscal, aferida constantemente em contraste com as disciplinas aplicáveis às outras áreas do território nacional.

O efeito conservativo que resulta do art. 40 do ADCT não é, portanto, apenas do regime existente em 1988. Inderrogável por vinte e cinco anos não são apenas as regras então vigentes: garantida está principalmente, a continuidade da diferenciação de tratamento incentivado, que será aferida dia a dia, na medida em que o lapso temporal constitucionalmente previsto for se escoando. Esta é a própria razão de ser do artigo 40 do ADCT, ou seja, assegurar que as operações realizadas na, através ou para a Zona Franca de Manaus mantenham a sua condição de submetidas a um tratamento fiscal mais vantajoso do que operações semelhantes realizadas em através ou para outros pontos do território nacional."

No mesmo sentido Ives Gandra da Silva Martins:

"...não o rótulo formal dos tributos então existentes ou das técnicas vigentes na data em que entrou em vigor o texto supremo, mas o princípio de que não poderia haver reduções de incentivos, constitui o cerne, a razão de ser do dispositivo, para a preservação de sua teleologia, que é assegurar a soberania nacional, contra os interesses e ambições de Governos dos países desenvolvidos sobre a Amazônia.

(...)

... o princípio dos incentivos irredutíveis é que fora consagrado pelo constituinte e não apenas um retrato fotográfico da situação concreta existente em 5 de outubro de 1988.". (RDDT n° 155, pag.129)

E, em outro estudo, conclui:

"O que o dispositivo, portanto, assegurou foi o gozo dos incentivos passados, presentes e futuros, em face da manutenção das características da Zona Franca.

Ou, em outras palavras, que essa região de livre comércio deve manter, pelo prazo previsto na Constituição, em relação ao restante do País, um tratamento diferenciado, mais favorecido, compatível com a finalidade do incentivo regional, que lhe foi outorgado, ou seja, para que se atinja um dos objetivos fundamentais da República, que, a teor do art. 3º, III da CF, é:

"Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (grifos nossos).” (grifos nossos e do original). (Tributação na Zona Franca de Manaus, MP Editora, 2008, pag. 186/187)

Assim, para que sejam preservados os princípios norteadores do artigo 40 do ADCT não se pode recusar o direito de crédito do IPI relativo aos produtos adquiridos na Zona Franca de Manaus, porque tal implicaria suprimir um benefício até então existente, igualando as empresas situadas na ZFM às demais, e, com isso, não só anulando o tratamento incentivado que lhes é assegurado pela CF/88, mas, em realidade, prejudicando-as, na medida em que competiriam em situação desigual e desvantajosa em relação a produtores situados fora da Zona Franca de Manaus, como se verá no Item V do presente memorial.

Portanto, para evitar que a isenção do IPI outorgada às empresas sediadas na ZFM se torne mero diferimento, com a oneração das empresas adquirentes dos produtos fabricados na Zona Franca de Manaus em montante superior à que se daria nas aquisições de empresas situadas em outras regiões do país, não se pode negar a existência do direito ao crédito em discussão no presente processo (artigo 9º, do DL 288/67).

E, de fato, não podendo, por força dos **artigos 40, 92 e 92-A do ADCT**, ser anulado ou reduzido, por qualquer modo ou forma, o incentivo previsto no art. 9º do DL 288/67, referido incentivo adquire “status” constitucional, de modo que o direito de crédito dos adquirentes para que a isenção não se transforme em mera figura de retórica, decorre da própria Constituição.

III – FONTE NORMATIVA QUE ASSEGURA O CREDITAMENTO - POR FORÇA DE NORMA CONSTITUCIONAL EXPRESSA NOS INCENTIVOS REGIONAIS A ISENÇÃO E O DIFERIMENTO SÃO BENEFÍCIOS DISTINTOS - A CONCESSÃO DE ISENÇÃO SEM O CRÉDITO NÃO TERIA COMO ATINGIR SEU OBJETIVO (ARTS. 3º, III E 43, § 2º, III, DA CF/88)

Com efeito, 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, em se tratando de incentivos regionais o legislador constituinte, sabedor de que ambos produzem efeitos econômicos totalmente distintos na cadeia de circulação, concebeu a isenção e o diferimento como espécies distintas de incentivos.

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 redução por qualquer modo ou forma.

E de fato, 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 (a depender da vontade do legislador) é forma de **preservação da isenção ao longo de toda a cadeia de circulação**, porque evita que a isenção seja transformada em diferimento.

Em caso de **incentivo regional**, porém, para que seja atingida a **finalidade extra-fiscal** pretendida pelo Constituinte - **redução das desigualdades regionais** conforme artigo 3º, III da CF/88 - 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 consequentemente que as indústrias lá se instalem, **frustrando os objetivos visados pelo legislador constitucional**.

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 por força das **normas constitucionais acima referidas, fonte normativa do creditamento**, aplicáveis exclusivamente às aquisições de produtos industrializados na ZFM.

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**.

Já 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. Por esta razão, desde já, ficam esmaecidas as objeções que pudessem ser levantadas 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 exigência tem plena aplicabilidade e sim de outorga derivada daquele assento constitucional vigente, desde a promulgação do atual ordenamento, revestindo-se assim de igual estatura e de maior antiguidade em relação à citada exigência.

A propósito, o ordenamento anterior não trazia disposição similar àquela contida no art. 43 do atual, encontrando-se apenas a previsão de serem consignadas dotações no orçamento plurianual de investimentos, para a execução de planos de valorização das regiões menos desenvolvidas do País, conforme se vê do art. 63 da CF.

Até então, as isenções para empresas ou produtos daquelas regiões, poderiam ser contempladas com fundamento no parágrafo único do art. 176 do CTN, que admite a possibilidade da concessão em âmbito restrito a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares. Permissivo este que é passível de aplicação no âmbito dos demais entes políticos.

Portanto, a migração destas isenções para o âmbito da lei maior, lhes confere relevo superior ao que já desfrutavam no âmbito do CTN, onde dotadas de características especiais, frente as demais normas isentivas.

Esta peculiaridade coloca estas desonerações de caráter regional, por força daquele preceito, no mesmo patamar constitucional da incumulatividade, em ordem a que a desconsideração dos créditos dela advindos, substanciaria 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. Na conjugação dessas duas realidades tem-se que aquelas isenções destinam-se a cumprir objetivo fundamental de nossa República, posto que vocacionadas a redução das desigualdades regionais (CF: art. 3º, III), havendo de prevalecer até mesmo como limite objetivo da não-cumulatividade.

Diverso é o quadro quando a benesse é concedida com lastro no art. 176 do CTN, e em face da discricionariedade do ente tributante, na medida em que a providência guarda pertinência com aspectos objetivos do produto, ou do serviço ou o caráter subjetivo, peculiar a determinados contribuintes.

De fato, nestas hipóteses estaremos diante de uma isenção concedida no plano ordinário da função administrativa e adotada com vistas à realização de políticas públicas.”(acórdão unânime de 27.06.2006-fls. 244/245)

Foi além o ilustre Relator do v. acórdão recorrido, quando em 02.08.2006 foi Relator da apelação da Nokia do Brasil S/A. (RE 592.891/SP) pontuando a distinção entre a isenção que consubstancia incentivo regional 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 frustrada 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."(RE 592.891/SP - AMS 232229, fls. 255/256)).

Nessa mesma linha o voto vencedor do I. Ministro Nelson Jobim no RE nº 212.484-2/RS, não deixando dúvidas de que as conclusões do Plenário do STF 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":

"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."

Ou seja, por força do artigo 43, par. 2º, inciso III, da CF/88 os incentivos regionais são "*isenções, reduções ou diferimento*". Tendo o legislador concedido isenção de IPI para a ZFM objetivando a redução de desigualdades regionais, ficou vedada sua transformação em diferimento sob pena de violação ao art. 3º, III, 43, par. 2º, inciso III da CF/88 e aos artigos 40, 92 e 92-A do ADC que atribuiu à isenção de IPI "*satus constitucional*" até 2073.

Assim, a fonte normativa que justifica o direito ao creditamento do IPI nas aquisições de insumos oriundos da ZFM está na própria Constituição, nos 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, também a I. Ministra Rosa Weber e os I. Ministros Edson Fachin e Roberto Barroso nos votos proferidos no RE 592.891/SP.

IV - EM CASO DE ISENÇÃO REGIONAL EXISTE ALÍQUOTA O QUE PERMITE A QUANTIFICAÇÃO DO CRÉDITO

Também não se aplica ao caso o argumento invocado nos RE 353.657-5 e 370.682-9 de que por inexistência de alíquota não há parâmetros para cálculo do valor do crédito, porque em se tratando de isenção regional a alíquota é aquela aplicável aos mesmos produtos fora da Zona Franca de Manaus, como muito bem esclarecido no caso concreto pelo v. acórdão recorrido, "*verbis*":

"Para os bens produzidos na Zona Franca de Manaus (RE nº 212.484/RS), a alíquota existe, porque o produto também é fabricado no resto do País, sendo tributado. Logo, basta tomar esta, que seria a alíquota do produto, não fora a isenção, e aplicá-la, neutralizando-se os efeitos da recuperação. Atende-se, assim, o comando emergente de outro mandamento constitucional, qual seja, o versado no art. 43, par. 2º, inciso III. Então já se vê que o Colendo Supremo Tribunal Federal não legislou

positivamente, não precisando lançar mão de interpretação excludente do óbice contido no art. 150, par. 6º da norma fundamental.” (fls. 248)

E de fato, em razão da existência de alíquota específica para a operação, não se cogita de adoção da alíquota da operação final, tornando também inaplicáveis ao presente caso os argumentos de que tal implicaria tornar o Poder Judiciário legislador positivo e distorção da seletividade, merecendo o v. acórdão recorrido ser mantido nessa parte.

V - O NÃO RECONHECIMENTO DO CRÉDITO LEVARIA AO ESVAZIAMENTO DA ZONA FRANCA DE MANAUS

É cediço que a maior parte da produção industrial da Zona Franca de Manaus é destinada a outras regiões do País, como afirmado pelo Ministro Nelson Jobim ao proferir seu voto no RE 212.484-2/RS, parcialmente acima transcrito.

Em face disso, se for vedado ao adquirente dessas outras regiões o crédito presumido de IPI a isenção será transformada em diferimento e o produto industrializado isento oriundo da Zona Franca será integralmente tributado quando da saída do produto final ao qual foi incorporado, anulando o incentivo concedido para estimular a indústria e o comércio da região.

Como consequência, nenhum estímulo terão os adquirentes de outras regiões do País para continuar comprando produtos industrializados na Zona Franca já que estes produtos passariam a sofrer a mesma carga tributária daqueles produzidos fora da Zona Franca e, ainda, dependendo da localização dos adquirentes, poderiam vir a ser onerados com elevados custos de transporte, inviabilizando as aquisições naquela região, até porque a aquisição dos mesmos insumos em outras regiões do País por ser tributada pelo IPI dará imediatamente o direito ao crédito.

Para os industriais da Zona Franca o resultado será catastrófico pois após grandes investimentos para se instalarem no local, ficarão obrigados, para serem competitivos, a vender seus produtos com redução dos preços, tudo a evidenciar que melhor seria se estivessem instalados próximo aos centros consumidores, como bem ressaltado pelo v. acórdão recorrido e asseverado por **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 do Terceiro Interessado).

O Ilustre Professor Economista Raul Velloso em Parecer juntado ao autos do RE 592.891/SP pela AFICAM explica com exemplo numéricos que a vantagem competitiva dos adquirentes de produtos industrializados da Zona Franca de Manaus desaparece no caso de haver isenção de IPI sem a possibilidade do direito de crédito, que a transforma em mero diferimento, afirmando que:

“Com esse procedimento, o Governo retira todo incentivo à instalação de empresas na ZFM, já que o preço fica não competitivo. A incidência do tributo passa para a empresa B, que para ela, nessa situação, é mais vantajoso comprar o insumo A1 da empresa localizada mais próxima, portanto, em áreas fora da ZFM, onde não existem os custos logísticos” (doc. j. pag. 10/11)

VI - O RECONHECIMENTO DO DIREITO AO CRÉDITO NAS AQUISIÇÕES DA ZFM NÃO CONFLITA COM O DECIDIDO NOS RE 353.657-5, RE 370.682-9, RE 398.365 E RE 566.819-3

Como já demonstrado acima, os julgados do STF nos RE 353.657-5, RE 370.682-9, RE 398.365 e RE 566.819-3 não se aplicam ao caso porque não cuidam de produtos industrializados adquiridos da Zona Franca de Manaus.

Ademais, o RE 353.657-5, Rel. Min. Marco Aurélio, e o RE 370.682-9, Rel. Min. Ilmar Galvão e Rel. p/o acórdão Min. Gilmar Mendes, versaram sobre matéria diversa – não-incidência e alíquota zero – figuras que não se confundem com isenção, conforme pacífica jurisprudência de nossos tribunais, inclusive deste E. STF.

E no RE 398.365, Rel. Min. Gilmar Mendes, e no RE 566.819-3, Rel. Ministro Marco Aurélio, embora se tratasse também de isenção os produtos, como referido acima, não eram oriundos da Zona Franca da Manaus.

Nesses julgados as razões para a negativa do direito ao crédito foram que: a) salvo previsão em contrário da própria Constituição, a não cumulatividade pressupõe imposto devido e recolhido na operação anterior; b) nas hipóteses de não-incidência e de alíquota zero, não existe parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada; c) a adoção da alíquota aplicável à operação final implicaria tornar o Judiciário legislador positivo e distorção da seletividade.

Nenhum desses fundamentos aplica-se ao caso concreto porque em se tratando de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus (i) o direito ao crédito presumido do IPI tem fundamento nas normas constitucionais que autorizam incentivos regionais e garantem, no caso da Zona Franca, a manutenção desses incentivos até 2073 (CF/88 arts. 3º, III e 43, § 2º, ADCT arts. 40, 92 e 92-A); (ii) a alíquota aplicável para efeito de cálculo do crédito presumido é conhecida pois a operação é tributada em todas as outras regiões do País, não se cogitando em momento algum de adotar a alíquota aplicável à operação final, argumento este que afasta também (iii) a alegação de atuar o STF como legislador positivo e de distorção da seletividade.

Tanto que no RE 566.819-3 o I. Relator Min. Marco Aurélio deixa claro na Ementa do acórdão que rejeitou os Embargos de Declaração da União que:

“IPI - CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA. No julgamento desse recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida ... por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus. Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje redistribuído à Ministra Rosa Weber.”

Ou seja, as decisões proferidas nos RE 353.657-5, RE 370.682-9, RE 398.365 e RE 566.819-3 não têm o condão de interferir no desfecho da presente ação, cuja matéria – direito ao crédito em aquisição de produtos isentos da Zona Franca de Manaus – já foi decidida no âmbito desse E. Supremo Tribunal Federal no RE 212.484-2/RS, tendo o I. Ministro Nelson Jobim deixado claro em seu voto vencedor 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.

Por todo o acima exposto, os julgados proferidos por esta C. Suprema Corte nos RE 353.657-5, 370.682-9, RE 398.365 e 566.819-3 não infirmam a jurisprudência desse E. Supremo Tribunal Federal quanto ao **direito de crédito decorrente de operações isentas da Zona Franca de Manaus** reconhecido no RE 212.484-2/RS.

Dúvida não remanesce, assim, quanto ao acerto do v. acórdão recorrido quando afirma que *'Autoriza-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos sob o regime de isenção tão somente quando o forem junto à Zona Franca de Manaus ...'* para não transformar a isenção em diferimento, o que violaria as normas constitucionais que autorizam incentivos regionais e garantem a sua manutenção até 2073 na ZFM (art. 43, § 2º da CF/88, art. 40, 92 e 92-A do ADCT), frustrando o atendimento de um dos objetivos fundamentais da República, que, a teor do art. 3º, III da CF, é a redução das desigualdades regionais e, ainda, colocando em risco a soberania nacional.

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 direto nas raias do art. 176 do CTN, onde a exigência tem plena aplicabilidade"* ou seja, onde a previsão do art. 150, par. 6º opera seus efeitos, mas de outorga derivada dos dispositivos constitucionais específicos acima referidos, só aplicáveis à ZFM, em razão do que pede e espera o Terceiro Interessado já admitido nos autos seja negado provimento ao presente Recurso Extraordinário, confirmando-se o v. aresto recorrido nessa parte, 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, 03 de abril de 2019.


