



25/04/2019

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891 SÃO PAULO

RELATORA : **MIN. ROSA WEBER**
RECTE.(S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECDO.(A/S) : NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS DO BRASIL
TELECOMUNICAÇÕES LTDA
ADV.(A/S) : LEO KRAKOWIAK
AM. CURIAE. : AFICAM - ASSOCIAÇÃO DAS INDÚSTRIAS E
EMPRESAS DE SERVIÇOS DO PÓLO INDUSTRIAL
DO AMAZONAS
ADV.(A/S) : ARIANE COSTA GUIMARÃES E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ESTADO DO AMAZONAS
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO
AMAZONAS
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO
AMAZONAS - FIEAM
ADV.(A/S) : SERGIO BERMUDES E OUTRO(A/S)

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

**RE 592891 / SP**

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, preliminarmente, apreciando o tema 322 da repercussão geral, em negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora e por maioria de votos, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixar a seguinte tese: *"Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT"*. Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, os Ministros Gilmar Mendes e Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Sessão plenária presidida pelo Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas.

Brasília, 25 de abril de 2019.

Ministra Rosa Weber
Relatora



PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891

PROCED. : SÃO PAULO

RELATORA : MIN. ROSA WEBER

RECTE.(S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) : NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS DO BRASIL
TELECOMUNICAÇÕES LTDA

ADV.(A/S) : LEO KRAKOWIAK (01914/A/DF, 2301-A/RJ, 26750/SP)

AM. CURIAE. : AFICAM - ASSOCIAÇÃO DAS INDÚSTRIAS E EMPRESAS DE
SERVIÇOS DO PÓLO INDUSTRIAL DO AMAZONAS

ADV.(A/S) : ARIANE COSTA GUIMARÃES (29766/DF) E OUTRO(A/S)

AM. CURIAE. : ESTADO DO AMAZONAS

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS

AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO AMAZONAS -
FIEAM

ADV.(A/S) : SERGIO BERMUNDES (17587/RJ) E OUTRO(A/S)

Decisão: O Tribunal deliberou adiar o julgamento para a sessão do dia 25 de maio. Ausentes, justificadamente, o Ministro Dias Toffoli e, nesta assentada, os Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 11.05.2016.

Presidência do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki, Roberto Barroso e Edson Fachin.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/ Maria Sílvia Marques dos Santos
Assessora-Chefe do Plenário



25/05/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891 SÃO PAULO

RELATORA : **MIN. ROSA WEBER**
RECTE.(S) : **UNIÃO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
RECDO.(A/S) : **NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS DO BRASIL**
TELECOMUNICAÇÕES LTDA
ADV.(A/S) : **LEO KRAKOWIAK**
AM. CURIAE. : **AFICAM - ASSOCIAÇÃO DAS INDÚSTRIAS E**
EMPRESAS DE SERVIÇOS DO PÓLO INDUSTRIAL
DO AMAZONAS
ADV.(A/S) : **ARIANE COSTA GUIMARÃES E OUTRO(A/S)**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO AMAZONAS**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO**
AMAZONAS
AM. CURIAE. : **FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO**
AMAZONAS - FIEAM
ADV.(A/S) : **SERGIO BERMUDES E OUTRO(A/S)**

RELATÓRIO

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Trata-se de recurso extraordinário fundamentado no artigo 102, III, *a*, da Constituição Federal, interposto pela União contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região em que dado provimento à Apelação em Mandado de Segurança preventivo impetrado por Nokia do Brasil Ltda. no resguardo de invocado direito líquido e certo ao aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, decorrentes de aquisições, sob o regime de isenção, de produtos originários da Zona Franca de Manaus – 15.000 telefones celulares - para serem utilizados na industrialização de mercadorias que têm saída tributada, compensando-os com o próprio IPI, em observância ao regime da não cumulatividade.



RE 592891 / SP

O acórdão recorrido resultou na seguinte ementa (fls. 221-62):

“TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS E MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDOS SOB REGIME DE INSENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA JUNTO À ZONA FRANCA DE MANAUS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

1. Acolhe-se a 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).

2. Incabível a correção monetária, posto se tratar de crédito escritural, na linha de precedentes do C. STF.

3. O prazo prescricional é de cinco anos, nos termos do art. 1º do Decreto nº 20.910/32.

4. Apelação a que se dá provimento” (fl. 262).

Os embargos de declaração opostos pela impetrante (fls. 264-8) foram rejeitados (fls. 271-5), e parcialmente acolhidos os opostos pela União (fls. 280-4) para acrescentar trecho de redação ao quinto parágrafo da folha 256, que passou a ter o seguinte teor (fls. 287-93):

“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” (fl. 256). “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, § 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.

**RE 592891 / SP**

150, § 6º, da norma fundamental" (fl. 291).

Em seu recurso extraordinário, a União aponta violação do princípio da não cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal (fls. 297-303), ao seguinte argumento:

"o v. acórdão recorrido, a despeito de reconhecer que o princípio da não-cumulatividade, nos termos em que previsto no artigo 153, § 3º, inc. II da Constituição, não autoriza o creditamento de insumos que não foram tributados ou suportaram a incidência à alíquota zero, entendeu que a mesma conclusão não se aplicaria aos insumos oriundos da Zona Franca de Manaus, em razão da previsão constitucional de incentivos regionais constante do artigo 43, § 1º, inc. II e § 2º, inc. III, que constituiriam limites objetivos à cumulatividade" (fl. 298).

Sustenta que a não cumulatividade "exige tributo cobrado na operação anterior, razão pela qual não garante, sem lei que assim o preveja, o creditamento em caso de aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero" (fl. 298).

Além disso, aduz que do entendimento da Suprema Corte, posto no RE 212.484, da "expressa previsão constitucional de regulamentação legal para a concessão dos incentivos regionais (art. 43, § 2º)", decorre a conclusão de que tal norma é destituída de eficácia plena; portanto, ilegítima sua invocação para fundamentar o reconhecimento do creditamento na aquisição, sob o regime de isenção, de insumos da Zona Franca de Manaus, sob pena de alargamento do princípio da não cumulatividade e negativa de vigência do art. 150, § 6º, da Carta Magna, que prevê a sujeição da concessão de isenção e crédito presumido à lei específica (fl. 302).

A recorrida, nas contrarrazões ao recurso extraordinário (fls. 311-49), defende o não provimento do recurso contra o acórdão que reconheceu o seu direito de lançar e manter os créditos de IPI decorrentes de aquisições

**RE 592891 / SP**

de produtos isentos do aludido tributo, dada a conformação do acórdão recorrido à compreensão do Plenário da Suprema Corte.

Admitido o recurso (fls. 351-3), já nesta Suprema Corte a minha antecessora, a eminente Ministra Ellen Gracie, manifestou-se pela existência de repercussão geral da matéria (fl. 358), nos seguintes termos:

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO
EXTRAORDINÁRIO 592891

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

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

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

Brasília, 16 de agosto de 2010.

O Plenário Virtual reconheceu a repercussão geral do tema (fls. 359-64), identificado sob o número 322, consoante ementa e decisão a seguir:

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO NA ENTRADA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

**RE 592891 / SP**

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencido o Ministro Cezar Peluso. Não se manifestou o Ministro Joaquim Barbosa.

O Ministério Público Federal, no parecer de lavra do Subprocurador-Geral da República Dr. Paulo da Rocha Campos, forte na mudança de entendimento do STF no julgamento do RE 353.657, “no sentido de afastar a possibilidade de creditamento do IPI, relativo à aquisição de insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, pela mesma alíquota das operações de saída”, preconiza o provimento do recurso extraordinário (fls. 367-74).

O Estado do Amazonas apresenta manifestação e requer ingresso no feito como *amicus curiae* (fls. 377-84). Pugna pela negativa de provimento do RE, “firmando a jurisprudência e reafirmando os precedentes (ADIs 1.799, 2.349, 2.399 e 3.936 e Rcl 2.216) que legitimam o aproveitamento de crédito de IPI, no caso específico de operações de aquisição de insumos, produtos intermediários e embalagens da Zona Franca de Manaus”.

A Associação das Indústrias e Empresas de Serviços do Polo Industrial do Amazonas – Aficam, aponta seu interesse jurídico nos debates da matéria veiculada no feito e também requer sua admissão na qualidade de *amicus curiae*.

Deferidos tais requerimentos (fls. 419-28).

Por meio da petição/STF 32.646 (fls. 433-97), a Federação das Indústrias do Estado do Amazonas – Fieam, invocando interesse jurídico na causa, também requer admissão no feito como *amicus curiae*. Apresenta manifestação adicional ao argumento de que a manutenção da ZFM requer uma interpretação constitucional que dê continuidade ao modelo de desenvolvimento econômico delineado pelo constituinte originário no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias/1988.

Pedido deferido às fls. 500-2.

É o relatório.



25/05/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891 SÃO PAULO**ESCLARECIMENTO**

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Presidente, gostaria de fazer uma indagação à ilustre Procuradora da Fazenda para entender um aspecto do que Vossa Senhoria disse.

Vamos imaginar que uma empresa localizada em São Paulo compre um insumo na Zona Franca de Manaus que custa cem, só para facilitar o meu exemplo. Se houvesse imposto, seria vinte, mas, como tem isenção, o custo para essa empresa que comprou na Zona Franca é de cem. Agora, suponha que essa mesma empresa, sediada em São Paulo, compre este insumo em Santo André. O custo é cem, tem vinte do IPI, para facilitar nossa conta, portanto, cento e vinte. Mas essa empresa se creditaria dos vinte. Portanto, o seu custo real teria sido cem também. Qual é, então, o incentivo que haveria para essa empresa de São Paulo comprar na Zona Franca e não em Santo André, por favor?

A SENHORA LUCIANA MIRANDA MOREIRA (PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL) - Excelência, do ponto de vista do benefício, nós teremos naturalmente um produto mais barato. É verdade que ele seria mais caro, mas o valor do imposto seria compensado posteriormente, mas nós não teríamos um desembolso imediato. E, aqui, é importante lembrar que o diferimento também é um incentivo fiscal, inclusive previsto no art. 43. O art. 43 diz, inciso III: "isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas."

Então, aquele valor que não foi recolhido no momento da compra do insumo - e isso faz diferença se pensarmos em termos de produção -, ele será despendido posteriormente, mas temos uma diferença temporal que não é de ser jogada fora.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Estou satisfeito Presidente, obrigado.



RE 592891 / SP



25/05/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891 SÃO PAULO**VOTO**

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Senhor Presidente, a controvérsia submetida à apreciação desta Suprema Corte é a **possibilidade de apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção.** Ostenta, sem dúvida, envergadura constitucional e está a merecer acurada análise, exercício no qual alguns questionamentos prévios exigem enfrentamento.

A Corte de origem, ao exame da apelação manejada contra juízo de improcedência, por unanimidade, reconheceu o direito ao creditamento no caso de produtos adquiridos diretamente da Zona Franca de Manaus. Reproduzo a ementa:

“TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS E MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDOS SOB REGIME DE ISENÇÃO. ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA JUNTO À ZONA FRANCA DE MANAUS. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

1. Acolhe-se a 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).

2. Incabível a correção monetária, posto se tratar de crédito escritural, na linha de precedentes do C. STF.

3. O prazo prescricional é de cinco anos, nos termos do art. 1º do Decreto nº 20.910/32.

4. Apelação a que se dá provimento.”

**RE 592891 / SP**

O voto condutor, sem se desviar, **no tocante à estrita exegese do art. 153, § 3º, II, da Lei Maior quanto ao tema**, do entendimento consolidado desde 2007 nesta Corte Suprema, considerou a finalidade **extrafiscal** pretendida com os incentivos fiscais direcionados para a Zona Franca. No ponto, transcrevo excerto:

“(…)

Prosseguindo **no exame das disposições do § 3º do art. 153, cabe agora destacar o inciso II, onde assente o caráter não-cumulativo do IPI, mecanismo que visa evitar a incidência plena da tributação praticada nos tributos plurifásicos, em cada operação de saída componente do ciclo de industrialização do produto. A inacumulatividade tem aí, o escopo de buscar a sempre desejada neutralidade do imposto**, a ser suportado, em termos ideais somente pelo consumidor final, contribuindo-se assim para evitar o encarecimento dos produtos.

Consoante as variadas técnicas inerentes aos impostos sobre o valor agregado, a tributação deve incidir, como o próprio nome da exação deixa entrever, apenas sobre a parcela agregada em cada ciclo da cadeia produtiva.

No Brasil, a norma fundamental, desde a EC.18/65, quando a matéria foi constitucionalizada, sempre mandou observar o caráter não-cumulativo para o IPI e ICM, depois ICMS, na criação destas figuras tributárias estabelecendo, desde logo o mecanismo da compensação como sendo a forma pela qual aquele caráter incumulativo se processaria.

(…)

Conforma-se assim a disciplina do tributo com as exigências constitucionais: ele incide sobre um produto industrializado, ou seja, sobre o preço total dele, o que não confronta a discriminação contida no inciso IV do art. 153, e o contribuinte, ou seja, no caso o industrial, compensa este valor com o montante cobrado na operação anterior, operação onde fez a compra da MP, PI e ME, utilizados no processo de industrialização.



RE 592891 / SP

(...)

Portanto, ante os comandos emergentes do dispositivo magno referido a regra da não cumulatividade, evidente que a concessão de créditos nas hipóteses em que não havido o pagamento do imposto, sem autorização legal, investe contra o comando magno que emerge do art. 153 § 3º, inciso II, onde adotado o método da subtração, variável imposto sobre imposto e não o método da dedução base sobre base.

(...)

De fato, 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.

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 mesma.

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 isenção ser concedida em âmbito restrito, a

**RE 592891 / SP**

determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares. Este permissivo ainda encontra razão de vigência posto que passível de aplicação pelos demais entes políticos, sobretudo porque as isenções, ditas heterônomas, aludida no art. 19 § 2º da EC. 01/69 não foram trazidas ao bojo do vigente ordenamento.

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 inacumulatividade, 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.

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.

**RE 592891 / SP**

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

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 ao 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.



RE 592891 / SP

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 oriundas das aquisições de produtos isentos, merece guarida, quando procedentes de indústrias situadas na Zona Franca de Manaus.**" (destaquei)

Opostos embargos declaratórios, foram rejeitados os do contribuinte e acolhidos em parte os da União para afastar a objeção da inexistência de alíquota *"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"*.

A União busca a reforma de acórdão regional que acolheu o pedido do contribuinte de creditar-se nas aquisições do IPI relativo a matéria-prima, material de embalagem e insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, ao argumento de que - a despeito de reconhecido, na decisão recorrida, que a não-cumulatividade, nos termos em que prevista no **art. 153, § 3º, II da Constituição da República**, não



RE 592891 / SP

autoriza o creditamento do IPI relativo a insumos adquiridos sob o regime da isenção -, restou afirmado que a mesma conclusão não se aplicaria aos oriundos da Zona Franca de Manaus em razão da previsão constitucional de incentivos regionais constante do **art. 43, § 1º, II e § 2º, III**, que constituiriam limites objetivos à cumulatividade. Tal compreensão violaria o **art. 153, § 3º, II, da CF** ao alargar indevidamente o preceito, além de importar em negativa de vigência ao **art. 150, § 6º, da CF** (na redação da EC 3/93).

Prequestionado se encontra o **art. 153, § 3º, II, da Carta Política**, consagrador da não cumulatividade do IPI, tido por violado pela recorrente, de seguinte teor:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”

Igualmente prequestionados os **arts. 43, § 2º, III, da Lei Maior e 40 do ADCT**:

“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;”



RE 592891 / SP

ADCT

“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.”

Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, o presente recurso está apto a ter o seu mérito analisado. **Dele conheço, portanto.**

2. De plano, reputo adequado firmar premissa acerca da presença de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos julgados deste Supremo Tribunal Federal desde a guinada da jurisprudência verificada em 2007 quanto à não cumulatividade do IPI e seus efeitos.

O só reconhecimento, por esta Corte, no âmbito do Plenário Virtual, em 22 de outubro de 2010, da repercussão geral da matéria – ao fundamento de que consagrada pelo Tribunal de origem cláusula de exceção à orientação geral firmada pelo STF no que tange à não cumulatividade do IPI –, sinaliza a presença de *leading case*.

Mas em que consiste o elemento de distinção particularizante do caso, a facultar-lhe tal rótulo, autorizando o exame da matéria no regime da repercussão geral?

Não outro o *distinguishing* que o fato de os produtos serem oriundos de específica origem - a Zona Franca de Manaus -, na esteira do já registrado pelo eminente Ministro Marco Aurélio, Relator dos declaratórios no Recurso Extraordinário nº 566.819, *verbis*:

“IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA.
No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –,

**RE 592891 / SP**

quer 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.” (Tribunal Pleno, julgado em 08/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 15-10-2013 PUBLIC 16-10-2013)

A questão se mostra, assim, relevante na medida em que o acórdão recorrido estabeleceu cláusula de exceção à orientação geral firmada por esta Corte quanto à não-cumulatividade do IPI, a ser objeto de análise para que não restem dúvidas quanto ao seu alcance.

3. Importa, à adequada análise da matéria, examinar os seguintes aspectos: **i)** a evolução da jurisprudência desta Suprema Corte quanto ao tratamento geral acerca do IPI quando presentes medidas desonerativas; e **ii)** o tratamento constitucional conferido à Zona Franca de Manaus, definindo, neste aspecto, se a Constituição Federal de 1988 atribui posição diferenciada à Zona Franca de Manaus no que se refere à concessão de benefícios fiscais e de que forma estes benefícios fiscais devem ser avaliados.

i) Creditamento do IPI quando presentes medidas desonerativas

O Supremo Tribunal Federal, ao julgamento em 1998 do Recurso Extraordinário nº 212.484, Relator Ministro Ilmar Galvão e Redator para o acórdão Ministro Nelson Jobim, entendeu que o creditamento do IPI sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção – no caso regional – é compatível com a não cumulatividade. Este entendimento levou em conta as diretrizes da igualdade, notadamente em relação ao equilíbrio concorrencial entre produto de suco e de Coca-Cola, o incentivo fiscal para Zona Franca de Manaus, o método de tributação sobre o valor agregado e a movimentação do texto constitucional de 1969 pela Emenda nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, uma vez que referida

**RE 592891 / SP**

emenda determinou, apenas para o ICMS,¹ que a isenção ou não incidência não implica crédito, salvo previsão legislativa em contrário, texto mantido na Constituição de 1988. Transcrevo a ementa do *decisum*:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido” (Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, DJ 27-11-1998 PP-00022 EMENT VOL-01933-04 PP-00725 RTJ VOL-00167-02 PP-00698)

Desse modo, esta Corte reconheceu a existência de um direito constitucional ao creditamento do IPI nas aquisições de produtos decorrente de operação sem cobrança de imposto em razão de incentivo fiscal mantido diretamente pela Constituição, pois estava em jogo isenção, tendo em vista que as empresas produtoras de xarope de Coca-Cola haviam transferido sua produção para Zona Franca de Manaus.

No julgamento, o Ministro Nelson Jobim atentou para a efetividade do incentivo fiscal da sub-região de Manaus. Reproduzo:

“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.

1 Neste sentido, ver: Melo, José Eduardo Soares de. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). *In*: Tratado de Direito Tributário. v. 1. MARTINS, Ives Granda; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Granda da Silva. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 401-467.



RE 592891 / SP

Aquele que produz na Zona Franca de Manaus não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.”

Este recurso versava somente sobre produtos com isenção. Contudo, em novo julgado, em 2002, veio a ser ampliada a compreensão para além do caso de isenção em prol de incentivo regional. Transcrevo a ementa do acórdão:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido” (STF, RE 350.446, rel. Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002).

Em 2007, a discussão foi reaberta neste Supremo Tribunal Federal por meio do RE nº 353.657, de relatoria do Ministro Marco Aurélio. Por apertada maioria, com cinco Ministros vencidos, ingressou-se na seguinte zona de entendimento:

“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

**RE 592891 / SP**

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.” (RE 353.657, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007)

Tal julgado – alinhado à doutrina especializada na matéria – reveste-se de especial relevo ao explicitar que o sistema constitucional brasileiro não adotou a técnica da tributação do valor agregado, mas sim a técnica do creditamento do imposto (*tax on tax*).

Com efeito, a não cumulatividade advinda do creditamento do imposto devido nas operações antecedentes (*tax on tax*) não se confunde com a tributação do valor agregado.

A técnica da tributação do valor agregado objetiva evitar a incidência em cascata mediante a conformação da base de cálculo, limitando-a ao valor econômico adicionado ao produto na operação sujeita à tributação (cfr. DORSA, Antonio. *L'imposizione sul valore aggiunto*. Padova: Cedam, 1967, p. 78). Apresenta duas variantes: o método da subtração (base contra base *basis on basis*), em que é abatido, do valor da operação, o montante pago pelas mercadorias, insumos e/ou serviços adquiridos pelo contribuinte; e o método da adição, em que a base de cálculo é composta pela soma dos elementos integrantes do valor agregado (SESSA, Giuseppe. *L'imposta sul valore aggiunto. Teoria generale sistemi comparati*. Roma: Bulzoni, 1971, v. 1., p. 46).

Já a técnica do creditamento do imposto, empregada pela Carta de 1988, não pretende afastar a tributação cumulativa pela conformação da base de cálculo, mas pela concessão de crédito do imposto devido nas operações antecedentes, para compensação com o débito gerado pela operação tributada.

De fato, analisando tais técnicas sob uma ótica rigorosamente jurídica, percebe-se a inegável diferença entre:

- a técnica do creditamento do imposto, que não repercute na regra-

**RE 592891 / SP**

matriz de incidência tributária, pois não requer conformações ou abatimentos da base de cálculo, mas mero reconhecimento do direito de o contribuinte creditar-se do imposto devido na operação antecedente para fins de abatimento do imposto a pagar em razão da sua operação; e

- a técnica da tributação do valor agregado, que atua sobre a base de cálculo, limitando-a ao valor econômico acrescido na operação, e não envolve compensação alguma, pois não requer o creditamento do imposto devido nas operações antecedentes.

São métodos inconfundíveis, com estruturas normativas significativamente diversas e efeitos jurídicos distintos, sobretudo no que diz respeito às consequências jurídicas das desonerações concedidas às operações antecedentes.

Se empregada a técnica da tributação do valor agregado, irrelevante tributar ou desonerar a operação antecedente, pois isso não repercute no valor acrescido na operação tributada.

Diversamente, à luz da técnica da não cumulatividade, acolhida pela nossa Carta Constitucional, as desonerações implicam, em princípio, a impossibilidade de abatimento do imposto na operação tributada, dada a inexistência de crédito relativo às operações antecedentes. 1

Nessa linha, a abalizada doutrina de Geraldo Ataliba (“ICMS na Constituição”, Revista de Direito Tributário, v. 15, n. 57, jul./set. 1991, p. 102), Misabel Derzi (“Notas. In: Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 737 e 775), Roque Antônio Carrazza (ICMS. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 261-263), Eduardo Domingos Bottalo (Fundamentos do IPI. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 49) e Marco Aurélio Greco (Alíquota Zero – IPI não é Imposto sobre Valor Agregado. RFDT 08/09, jun/04), entre muitos outros tributaristas de escol.

Por todos destaque, considerada a clareza didática e em homenagem à minha antecessora nesta Casa, o voto-vista da eminente Ministra Ellen Gracie ao julgamento do RE 566.819 (Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 10.02.2011):

“A Senhora Ministra Ellen Gracie: Trata-se de recurso



RE 592891 / SP

extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que negou o **direito à apropriação de créditos de IPI na entrada de insumos não-tributados, sujeitos à alíquota zero e isentos, bem como quando ocorre diferença de alíquota entre a operação de entrada e a operação de saída.**

(...)

O art. 155, § 2º, II, da Constituição veda a apropriação de créditos de ICMS nas entradas isentas e naquelas em que não há incidência. **Quanto ao IPI, na ausência de dispositivo sobre a matéria, impõe-se analisar se existe tal direito como decorrência direta da técnica da não-cumulatividade de que cuida o art. 153, § 3º, II, da Constituição ou se depende de lei autorizadora, por configurar benefício fiscal que extrapola esta sistemática.**

Tal questão já foi muitas vezes enfrentada por esta Corte e só retorna agora em razão da ausência de submissão dos recursos anteriores à sistemática da repercussão geral, cabendo ressaltar que também este é anterior à regulamentação da repercussão.

Sob a condução do Ministro Nelson Jobim, este tribunal chegou a afirmar que a não-cumulatividade do IPI deveria ser interpretada de modo que resultasse na tributação do valor agregado (RE 212.484 e RE 353.668). Mas tal assemelhação artificial do instituto da não-cumulatividade a institutos vigentes em outros países não se consolidou.

A matéria foi longamente rediscutida no RE 353.657, assentando-se, então, o entendimento de que a **não-cumulatividade do IPI impede que a tributação em cascata implique suportar carga tributária total que extrapole a alíquota aplicada na saída do produto final. Ou seja, impede que haja várias operações sucessivas, todas tributadas, sem compensação entre os valores devidos e os já suportados.**

No RE 475.551, relativo à manutenção de créditos quando das saídas sujeitas à isenção ou alíquota zero, esta Corte foi ainda mais adiante, dizendo que a compensação prevista na Constituição da República, para fins da não-



RE 592891 / SP

cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída, pressupondo a cobrança e o débito.

A técnica da não-cumulatividade não vai além disso. Não restringe a base da tributação ao acréscimo de valor correspondente à última atividade de industrialização. Tanto que a base de cálculo é o valor total da operação de saída do produto e não o valor agregado.

A não-cumulatividade opera-se mediante a apropriação e utilização de créditos. Ocorre a compensação entre o valor devido e o cobrado na aquisição dos insumos, nos termos do art. 153, § 3º, II, da Constituição. Seu foco não está no valor agregado pelo contribuinte aos insumos por ele adquiridos, mas no imposto por ele devido confrontado com o que já tenha efetivamente suportado na operação anterior. Daí porque se costuma definir essa técnica como de imposto sobre imposto e não de base sobre base.

Note-se, ademais, que a seletividade aplicada ao IPI faz com que cada saída de produto industrializado seja tributada em atenção à sua essencialidade.

Quando é estabelecida alíquota zero para determinado insumo ou resta ele isento do IPI, tal desoneração se dá em atenção à sua essencialidade em particular e não à de eventuais produtos que possam ser produzidos a partir dele, até porque muitas vezes o mesmo insumo pode ser incorporado a produtos finais absolutamente distintos sob a perspectiva da essencialidade. Um insumo sujeito à alíquota zero pode ser utilizado na industrialização de um produto ao qual a TIPI (Tabela do IPI) atribua também alíquota zero e de outro ao qual seja atribuída alíquota elevada por tratar-se de um produto não essencial, seja ele de luxo ou cujo consumo se pretenda até mesmo desestimular.

Não é razoável, que, mediante o sistema de creditamentos, a desoneração do insumo implique desoneração do produto final não essencial.

3. Somente surge o direito à apropriação de crédito, para



RE 592891 / SP

fins de compensação na sistemática da não-cumulatividade do IPI, quando tenha havido cobrança do imposto na operação de entrada e na medida de tal cobrança. Imprescindível, assim, que o imposto não apenas tenha incidido, mas que efetivamente tenha onerado a operação de entrada.

Do contrário, não há que se falar em cumulatividade e, portanto, em direito a crédito para evitá-la. **Se não houve cobrança na operação anterior, não há requisito lógico para a cumulação, de modo que resta inaplicável o mecanismo que visa a afastar os seus efeitos.**

4. Seja qual for a razão pela qual não tenha sido cobrado o imposto na operação de entrada, certo é que **a ausência de cobrança impede a apropriação de crédito, porquanto não há o que compensar.**

A ausência de cobrança pode decorrer de imunidade, ou seja, da ausência de competência para tributar a operação de entrada. Pode decorrer também da não-incidência do tributo sobre a operação, por ausência de previsão legal que faça surgir a obrigação no caso. Pode decorrer, ainda, de alíquota zero, quando, embora incidindo o imposto, seu aspecto quantitativo é estabelecido de tal modo que a expressão econômica da obrigação seja nula. E pode decorrer, por fim, de isenção. Nesta, embora o fato corresponda à hipótese de incidência prevista em lei e a obrigação tenha expressão econômica, nada é exigido, porquanto outro dispositivo legal exclui o crédito tributário respectivo (art. 175 do CTN).

O IPI não é cobrado em nenhum desses casos, de modo que não repercute no valor pago pelo insumo.

5. Há precedentes deste tribunal para todas essas hipóteses de entradas desoneradas.

No já referido RE 353.657, o Plenário afastou o direito ao creditamento no caso de insumo adquirido com alíquota zero. Também assim decidiu no RE 370.682, neste abrangendo, também, os insumos não tributados. No RE 372.005, relator o Min. Eros Grau, e no AgRegRE 444.267, relator o Min. Gilmar Mendes, a 2ª Turma desta Corte deixou clara a ausência de



RE 592891 / SP

direito à apropriação de créditos também nos casos de entradas isentas.

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).

6. O caso das diferenças de alíquota é novo perante esta Corte. Ambas as operações são tributadas, mas a alíquota incidente sobre o insumo é menor que a incidente sobre o produto com ele elaborado. Daí a pretensão do industrial à apropriação dos créditos pela alíquota do produto final.

O fundamento dessa tese, mais uma vez, está na compreensão da não-cumulatividade como tributação do valor agregado. A solução buscada, aliás, representa a culminância de tal raciocínio: para que a base correspondente à entrada do insumo não tivesse reflexos na tributação quando da saída, seria necessário que gerasse créditos considerada a mesma alíquota da operação de saída.

Mas, como visto, a não-cumulatividade de que cuida o art. 153, § 3º, II, da Constituição não é instrumento de tributação do valor agregado. É, isso sim, mecanismo que se limita a autorizar a dedução exata do imposto já suportado na entrada.

Não há como pretender a apropriação de créditos na operação de entrada tendo como referência a alíquota devida na saída dos produtos. **Só o que foi suportado é que pode ser objeto de compensação.**

A pretensão, pois, em vez de afirmar a não-cumulatividade, a desvirtuaria, não merecendo acolhida." (destaquei)

Firmado, pois, o entendimento de que não há, como regra geral, direito constitucional a amplo creditamento de IPI nas hipóteses de desoneração tributária; não se extrai da Constituição direito ao creditamento para toda e qualquer medida desonerativa que opere em



RE 592891 / SP

tributos não cumulativos.

Destaco estendida a nova orientação, negando o creditamento no tocante às aquisições de produtos isentos - seja a isenção parcial, seja a total -, nos **RE 566.819, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2010)** e **RE 370.682 ED, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2010.**

Em síntese precisa, a mudança de orientação no voto do Ministro Gilmar Mendes, proferido no **RE 370.682 ED:**

Diversamente do que vinha entendendo até então, com destaque para o julgamento do RE 212.484, Redator p/ acórdão Min. Nelson Jobim, esta Corte decidiu que toda e qualquer hipótese exonerativa (isenção, alíquota zero ou não-tributação) não gera crédito para compensação com o montante devido na operação subsequente.

Pontuo que no RE 566.819, este Tribunal decidiu que o princípio da não cumulatividade do IPI não impõe o creditamento nas aquisições de produtos desonerados, inclusive quando a modalidade em tela é a isenção:

IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI – CRÉDITO – DIFERENÇA – INSUMO – ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final.

Superada, portanto, reitero, a jurisprudência deste Supremo Tribunal, quanto à possibilidade de creditamento de IPI na aquisição de produtos isentos, com a mudança de entendimento ocorrida no precitado RE nº 353.657, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, e reafirmação desta jurisprudência, já sob o regime da repercussão geral, pelo Plenário



RE 592891 / SP

Virtual, em 28.8.2015, à apreciação do Tema 844, no julgamento do RE nº 398.365 Rio Grande do Sul, da relatoria do Min Gilmar Mendes. Eis a Ementa:

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.

Registro pendentes de julgamento Embargos de Declaração manejados pelo contribuinte.

Em arremate à evolução jurisprudencial quanto ao tema, transcrevo excerto da manifestação do eminente Relator, no regime da repercussão geral, na fração de interesse, :

“Em síntese, discute-se se a possibilidade de creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

A questão constitucional em debate diz respeito à interpretação do art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, que prevê o princípio da não cumulatividade do IPI com a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, no caso de aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Há jurisprudência consolidada na Corte sobre o assunto. O entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de ser indevido o creditamento do IPI referente à aquisição de insumo não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero.

Como é cediço, esse tema tem como paradigmas o RE 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, e o RE 370.682/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, cujas ementas transcrevo abaixo:

(...)

O mesmo entendimento, aliás, é, de certo modo, confirmado por ocasião do julgamento do já citado RE-RG 590.809, processo-paradigma da repercussão geral.



RE 592891 / SP

(...)

Pois bem. Não resta dúvida de que a jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que os princípios da não cumulatividade e da seletividade não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

A orientação, fixada nos julgados acima citados, foi aplicada em diversos arestos deste Tribunal, como se pode verificar nos seguintes precedentes de ambas as Turmas desta Corte:

(...)

Assim, entendo que a mesma orientação deve ser aplicada ao caso em tela, desta vez na sistemática da repercussão geral, para reconhecer indevido o creditamento do IPI referente à aquisição de insumo não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero.

Ante o exposto, **manifesto-me pela existência de repercussão geral da questão constitucional debatida e pela reafirmação da jurisprudência desta Corte, de modo a fixar o entendimento de que os princípios da não cumulatividade e da seletividade não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.**

4. É da máxima importância, contudo, ter presente que os casos analisados, desde a guinada da jurisprudência em 2007 – o julgamento do RE nº 212.484, relembro, data de 1998 - , não versam sobre a peculiar Zona Franca de Manaus.

De fato, esta Corte, no RE 566.819 (Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 10.02.2011), no qual proferido o voto-vista da eminente Ministra Ellen Gracie que transcrevi, deixa claro que o “instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito”, conforme ementa. Contudo, a Ministra Cármen Lúcia e o Ministro Marco Aurélio,

**RE 592891 / SP**

nos debates, sinalizaram que não se tratava de isenção peculiar, como é o caso da Zona Franca. E acolhidos, os já referidos embargos de declaração, para esclarecer que **aquele julgamento não abrangia a situação especial relativa à Zona Franca de Manaus, in verbis:**

“IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA. No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus.” (RE 5668189-ED, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 16.10.2013)

5. À falta de reconhecimento expresso na legislação infraconstitucional do direito ao benefício fiscal consistente no aproveitamento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos oriundos da ZFM - caso contrário, por óbvio, inexisteria a lide entre o Fisco e o contribuinte -, pergunta-se: há fundamento constitucional para o reconhecimento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos do IPI quando oriundos da ZFM?

Consoante o acórdão fustigado, relembro, é imperativo o reconhecimento dos referidos créditos sob pena de serem anulados os efeitos da isenção do IPI e, assim, ser contrariada a finalidade da criação da ZFM. Como a não cumulatividade albergada no art. 153, ^o 3^o, II, da nossa Lei Fundamental a tanto não se presta, consoante a reafirmada jurisprudência da Casa, resta saber se a Constituição confere à peculiar isenção da sub-região de Manaus força suficiente para tanto.

ii) Tratamento constitucional conferido à Zona Franca de Manaus

Segundo leciona Valéria Furlan,² o primeiro plano de valorização da

2 FURLAN, Valéria. Fundamentos Constitucionais da Zona Franca de Manaus. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.) Tributação na Zona Franca de Manaus. MP editora: São Paulo, 2008. p. 28-32.

**RE 592891 / SP**

região amazônica efetivamente implementado no texto constitucional ocorreu com a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18.9.1946 no artigo 199, de seguinte teor:

Art. 199 – Na execução do plano de valorização econômica da Amazônia, a União aplicará, durante, pelo menos, vinte anos consecutivos, quantia não inferior a três por cento da sua renda tributária.

Parágrafo único – Os Estados e os Territórios daquela região, bem como os respectivos Municípios, reservarão para o mesmo fim, anualmente, três por cento das suas rendas tributárias. Os recursos de que trata este parágrafo serão aplicados por intermédio do Governo Federal.

Em 1940, Getúlio Vargas afirma que “todo o Brasil tem olhos voltados para o Norte, com o desejo patriótico de auxiliar o surto do seu desenvolvimento” e, em 1953, sancionou a Lei nº 1.806 que demarcou a região amazônica do Brasil e instituiu a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia.³

Em 1957, Juscelino Kubitschek sancionou a Lei nº 3.173, que criou uma Zona Franca inserida na região Amazônica, em Manaus. E em 1966, Castelo Branco sancionou a Lei nº 5.173 que redefiniu a região amazônica e substituiu a Superintendência criada pela Lei nº 1.806/53 pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia.

Em 1967, Castello Branco veio a editar o Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro, em que a Zona Franca de Manaus foi considerada verdadeiro pólo de desenvolvimento econômico, 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”, a teor do art. 1º do diploma de regência.

3 Cf. FURLAN, Valéria. *op. cit.*

**RE 592891 / SP**

Mário Jorge Góis Lopes, em sua dissertação de mestrado pela Faculdade de Direito da USP, em 1978, afirma que a Zona Franca de Manaus é, além de um polo de desenvolvimento, “uma área estratégica de defesa da soberania brasileira sobre o território.”

A Zona Franca de Manaus consubstancia área detentora de regime jurídico temporário e especialíssimo, único no formato federativo nacional, com o escopo de realizar a imprescindível missão desenvolvimentista, consoante orienta o art. 1º do decreto-lei instituidor, ao considerar as mercadorias brasileiras a ela destinadas como “exportadas para o estrangeiro”, gozando dos benefícios fiscais concedidos à exportação, dentre eles a desoneração frente ao IPI.

De igual modo, importações realizadas por empresas situadas na ZFM não se submetem ao IPI, bem como isentas do IPI todas as mercadorias lá produzidas, “quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do território nacional”, na dicção do art. 9º do mesmo diploma, *verbis*:

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

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

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

Note-se o cuidado, no § 2º, com a seletividade para fins extrafiscais, em sintonia com o artigo 153, § 3º, I da Constituição. Eis a redação do § 1º do artigo 3º a que se reporta o § 2º do artigo 9º do referido diploma normativo:

**RE 592891 / SP**

Art 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados. (Vide Decreto-lei nº 340, de 1967)

§ 1º Excetua-se da isenção fiscal prevista no caput deste artigo as seguintes mercadorias: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 3303 a 3307 da Tarifa Aduaneira do Brasil - TAB), se destinados, exclusivamente, a consumo interno na Zona Franca de Manaus ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

Recepcionado, o Decreto-lei nº 288/1967, pela Constituição da República, a Zona Franca de Manaus resultou inserida na federação brasileira asseguradas as suas peculiaridades e ampliado o lapso temporal em que tais garantias deveriam ser preservadas, a denotar a importância desse projeto para o pacto federativo então firmado. Assim é que o Constituinte, por meio do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, cristalizou por vinte e cinco anos, a contar da promulgação da Lei Maior, o especial regime jurídico da Zona Franca Manaus:

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

**RE 592891 / SP**

Manaus.”

Acresço, ainda, que não se está a tratar, *in casu*, de “zona franca” em sentido amplo, entendida como área aduaneira de livre comércio, mas sim de um “âmbito espacial parcelar de nosso ordenamento jurídico inerente a determinado regime de intervenções de desenvolvimento”, conforme Valéria Furlan, com base em Mário Jorge Góis Lopes na obra citada.

O fato de a Constituição Federal encampar o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, constitucionalizando os dispositivos do Decreto Lei nº 288/1967, transformou-os, no dizer de Ives Gandra da Silva Martins⁴, em verdadeira norma constitucional de exceção, “fugindo, pois, à normatividade tributária constitucional estatuída no capítulo I do Título VII da Lei Suprema, que disponha diversamente.”

O prazo de vinte e cinco anos, cabe registro, a tornar indelével a relevância do projeto concebido com a Zona Franca, foi prorrogado por mais dez anos pela EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003 (art. 92 do ADCT), e, na quadra recente, ao advento da EC nº 83, de 05 de agosto de 2014, em mais cinquenta anos (art. 92-A ao ADCT).

A meu sentir, a opção do legislador em assegurar a Zona Franca de Manaus até o ano de 2073, a perfazer aproximadamente um século sob a ordem constitucional vigente, não somente reflete que o projeto tem desempenhado o seu papel, perpassando gerações, mas que vai além do desenvolvimento regional, enquanto centro industrial, comercial e agropecuário que se soma aos demais parques econômicos do Brasil, verdadeiro motor do crescimento do país.

Cumprido, assim, a Zona Franca de Manaus, por um lado, o seu relevante papel de promover a redução das desigualdades regionais e sociais, bem como, por outro, colaborar com a preservação da soberania nacional, auxiliando na defesa do território brasileiro, pela ocupação física de área da nossa geografia cujas riquezas e importância são reconhecidas internacionalmente.

4 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Empresa sediada na Zona Franca de Manaus que usufrui benefícios fiscais. *In*: RET nº 85/219-245, mai/jun 2012.

**RE 592891 / SP**

Tal preocupação já ecoou neste Colegiado, a teor da percuciente observação do Ministro Marco Aurélio ao julgamento da ADI nº 2348, *verbis*:

“(…) Em última instância, qual a razão de ser da Zona Franca de Manaus? Por que se investiu em região tão longínqua se tão próximo fervilham problemas e mais problemas? Porque, além do atendimento a comando constitucional no sentido da correção das desigualdades em todo o território brasileiro, o legislador sensibilizou-se pela necessidade de uma política demográfica mais eficaz, visando à proteção das fronteiras nacionais. É como se o legislador dissesse: fomos agraciados com esse imenso tesouro desguardado, exposto a toda sorte de cobiça; precisamos defendê-lo – e não há maior proteção, de acordo com a velha máxima popular – que o “olho do dono”. Decidiu-se, então, criar empregos – o melhor chamariz para assentar populações de maneira responsável, ou, no dizer dos economistas, “de forma sustentada”. Dando-se-lhes meios de se sustentarem, ao tempo em que guardariam a floresta amazônica – a maior reserva biológica do mundo –, também a preservariam, não sendo necessário dela se valerem para sobreviver. [...] Parece insofismável a conclusão de que se afigura um verdadeiro contra-senso abandonar a região à própria sorte e isso ocorrerá caso as vantagens previstas no campo fiscal tornem-se comuns a todo o País. (ADI 2348 MC, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgada em 07/12/2000, DJ 07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-02131-02 PP-00266, sendo declarada prejudicada a ação por decisão monocrática do relator, exarada em 10/02/2005, DJ 15/02/2005)

Na mesma toada, a Ministra e Cármen Lúcia, por ocasião do exame da ADI nº 310, assentou que:

“Para preservar o projeto desenvolvimentista concebido sob a vigência da ordem de 1967 para a região setentrional do país, o poder constituinte originário tornou expressa a

**RE 592891 / SP**

manutenção, por tempo determinado, da disciplina jurídica existente, afirmando a finalidade de apoio ou fomento para a criação de um centro industrial, comercial e agropecuário na região da Zona Franca de Manaus.” (Tribunal Pleno, julgado em 19/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-174 DIVULG 08-09-2014 PUBLIC 09-09-2014)

6. Nessa esteira, o tema em exame está a exigir desta Suprema Corte olhar igualmente sensível às particularidades e consequências que envolvem créditos do IPI decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos da Zona Franca de Manaus.

E, exatamente por se tratar, consoante já asseverado, de caso líder, cujo elemento de distinção é a região denominada Zona Franca de Manaus – a qual se qualifica pelo constitucional comando de incentivo ao desenvolvimento -, submetida a regime jurídico especialíssimo e não permanente, modelo exclusivo na federação brasileira, de inestimável relevância para a República, é imperioso, a meu juízo, emprestar à espécie solução consentânea com as particularidades de que se reveste.

A máxima de Aristóteles de que “devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”, bem como o magistral discurso *Oração aos Moços*⁵ de Rui Barbosa, no sentido de que a “regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem”, conduzem em percurso retilíneo à inferência de que não comportam dois fenômenos essencialmente díspares idêntica e geral solução, sem que se incorra em contradição lógica.

Ensina Robert Alexy que, dentre as variantes da ideia de igualdade, a fórmula que melhor a expressa é a de que “o substancialmente igual não pode ser tratado desigualmente”⁶, enquanto Ingo Wolfgang Sarlet observa “que o princípio da igualdade encerra tanto um dever jurídico de

5 *Discurso*. Formatura da turma de 1920 da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco.

6 ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 404.

**RE 592891 / SP**

tratamento igual do que é igual quanto um dever jurídico de tratamento desigual do que é desigual.”⁷

Assim, com apoio no sempre lembrado magistério de Celso Antônio Bandeira de Melo, de que vedadas as “desequiparações fortuitas ou injustificadas”⁸, porquanto reputo presente fator de *discrimen* justificador racional da desigualação, eventual afastamento à espécie da regra gênero da vedação do creditamento de tributo não cumulativo quando não houver cobrança na etapa anterior não tem o condão de afrontar o princípio da igualdade, desde que o *distinguishing* – incentivo ao desenvolvimento da Zona Franca de Manaus – seja igualmente justificável à luz do arcabouço jurídico-constitucional.

José Gomes Canotilho⁹ preconiza violado o princípio da igualdade “quando a desigualdade de tratamento surge como arbitrária” e “existe uma violação arbitrária da igualdade jurídica quando a disciplina jurídica não se basear num: (I) fundamento sério; (II) não tiver um sentido legítimo; (III) estabelecer diferenciação jurídica sem um fundamento razoável”, e, de igual modo, Cármen Lúcia Antunes Rocha¹⁰, ao ensinamento de que “o que deve prevalecer, como critério justo para a montagem e aplicação do princípio da igualdade, é que o elemento determinante do tratamento igual ou desigual seja o que se afasta do arbítrio e realize o ideal de justiça prevalente na sociedade e que se justifique pela razão humana”.

Nessa esteira, reconhecida a desigualação, não é suficiente a justificação racional ao tratamento diverso, incumbindo ao Estado Juiz apresentar razão orientada pelo ordenamento jurídico, a afastar a

7 SARLET, Ingo Wolfgang. MARINONI, Luiz Guilherme. MITIDIERO, Daniel O sistema constitucional brasileiro. *In: Curso de Direito Constitucional*. 2. ed., revista, atualizada e ampliada. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, 2013, p. 548.

8 MELO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo Jurídico do princípio da igualdade. *Editora Revista dos Tribunais*. 2. ed. São Paulo, 1984, p. 25.

9 CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1997, p. 419

10 Cármen Lúcia Antunes Rocha. *O princípio constitucional da igualdade*. Editora Lê. Belo Horizonte. 1990, pp. 39-40.

**RE 592891 / SP**

arbitrariedade. É dizer, cabe verificar se há vetor constitucional que informe solução própria ao caso em apreço, viabilizando, a um só tempo, uma resposta adequada – justa – e harmônica ao ordenamento jurídico, sem que se cometa, com relação ao tratamento dispensado aos demais casos, arbitrariedade – injusto à luz do ordenamento jurídico.

Contribui com o desvendar do vetor constitucional no tema Humberto Ávila,¹¹ ao diagnosticar que “a CF/88 contém um dever expresso de diferenciação da Zona Franca de Manaus relativamente à concessão de benefícios fiscais”. Neste sentido, a isenção como incentivo ao desenvolvimento da Zona Franca é “uma forma peculiar de desoneração tributária”, como salienta, por seu turno, Hugo de Brito Machado.¹²

Assim, esta isenção em especial não pode ser tratada, conforme os comandos da Constituição, como isenção comum, pois diz respeito a uma área de incentivos fiscais com posição diferenciada pela própria Constituição. “A diferenciação da Zona Franca de Manaus, no que se refere a benefícios fiscais, deve-se a sua diferença geográfica e econômica. Sendo ela, de fato, diferente por razões geográficas e econômicas, deve ser tratada, de direito, de modo diferente, para que, um dia, possa ficar, de fato, igual e, a partir de então, ser submetida a regras iguais. Em suma, sendo diferente, ela precisa de regras diferentes que possam promover a sua igualdade”, assevera Humberto Ávila na obra citada.

Durante o período garantido pela Constituição, o sistema constitucional determina tratamento diferenciado para os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, para que ela siga fomentando o desenvolvimento da região, que é interesse da federação como um todo,

11 ÁVILA, Humberto. Tratamento Diferenciado para Produtos Oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao Crédito por Ausência de Convênio Interestadual. Alíquotas e Créditos Diferenciados para Mercadorias Produzidas no Estado de São Paulo. Exame de Constitucionalidade das Restrições. *In*: Revista Dialética de Direito Tributário nº 144, set/2007. p. 64-81.

12 MACHADO, Hugo de Brito. Crédito do IPI Relativo a Entrada de Insumos Adquiridos em Operação Isenta. *In*: Revista Dialética de Direito Tributário nº 184, jan/2011. p. 44-56.

**RE 592891 / SP**

pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira, bem como a preservação ambiental e a própria integração nacional. Com efeito, a Zona Franca de Manaus conta hoje com cerca de 600 empresas instaladas segundo a Superintendência da Zona Franca de Manaus, a SUFRAMA, graças aos incentivos fiscais e se espera que avance mais, superando as limitações geográficas.

Todas estas considerações denotam que o tratamento tributário diferenciado para esta relevante área encontra suas razões na necessidade de desigualar juridicamente uma situação fática desigual para realizar, assim, a igualdade. Este é o sentido para a Constituição Federal de 1988 se ocupar, no ADCT, com a manutenção dos peculiares incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus. Logo, esta isenção não recebe, por determinação constitucional, o mesmo tratamento das isenções em geral, não se enquadrando, por conseguinte, no julgamento do Supremo Tribunal Federal candidato a precedente para o presente caso, qual seja, o RE nº 353.657 de relatoria do Ministro Marco Aurélio.

Nessa linha, entendo que a isenção do IPI, tributo de competência da União, de determinado produto para todo o território nacional não recebe o mesmo tratamento da isenção do mesmo tributo direcionada para determinada região em especial: trata-se, além de um incentivo regional conforme o artigo 43, § 2º, III da Constituição, de um incentivo para o desenvolvimento do país como um todo ao ponto de receber "tratamento constitucional de exceção", expressão utilizada por Ives Gandra Martins na obra citada.

Não atentar para a peculiaridade dos benefícios fiscais para Zona Franca de Manaus, desconsiderando a sutileza da isenção do IPI para esta área cujos incentivos foram preservados pela Constituição, é esvaziar o próprio sentido desta especial medida desonerativa e abandonar todas as razões que a justificam, tal como entendido no Tribunal de origem.

Está entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, reduzir as desigualdades sociais e regionais, conforme artigo 3º da Constituição. A República Federativa do Brasil, nas

**RE 592891 / SP**

lições de Misabel Derzi,¹³ está a serviço de um Estado Democrático de Direito que contém, além dos seus fundamentos (artigo 2º) e seus objetivos (artigo 3º), “outros dados dela necessariamente integrantes, como a estrutura econômica e social, o desenvolvimento, a justiça e a igualdade, enfim, as metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis. Enfim, Estado democrático é antes noção de sistema político – ou de regime político, como prefere referir-se Burdeau, o qual abrange não só instituições governamentais formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotadas pela Constituição.”

Ainda, encontram-se, entre os princípios constitucionais da ordem econômica, a soberania nacional, a defesa do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais e sociais, conforme artigo 170 da Constituição e, como fundamento da ordem econômica, assegurar a todos uma existência digna. Para tentar combater essas desigualdades fáticas -regionais e sociais – a Constituição dispõe sobre os incentivos regionais no seu artigo 43 e prevê a importância de incentivos fiscais para promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País, conforme seu artigo 151, I.

Não bastasse, o constituinte originário assentou expressamente a preservação dos incentivos fiscais para Zona Franca de Manaus em razão da busca pelo desenvolvimento nacional através da redução das desigualdades regionais. A isenção de IPI para produtos oriundos da sub-região de Manaus atua em prol do pacto federativo para que a assimetria de direito possa corrigir a assimetria de fato e assim confere tratamento desigual para situações desiguais. Dircêo Ramos¹⁴, ao analisar a Federação e a República, constata, a partir da realidade brasileira:

“A experiência evidencia que não havendo compensação,

13 DERZI, Misabel. Imunidade, Isenção e Não Incidência. In: Tratado de Direito Tributário. . v. 2. MARTINS, Ives Granda da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder; MARTINS, Rogério Granda da Silva (Coords.) São Paulo: Saraiva, 2011. p. 330.

14 RAMOS, Dircêo Torrecillas. In: MARTINS, Ives Gandra; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. Tratado de Direito Constitucional v. 1, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 830.

**RE 592891 / SP**

equilíbrio entre as assimetrias de fato, natural e de direito, igualização artificial, nós teremos, ao invés da cooperação a desunião, a morte do federalismo. Esta compensação poderá ser representada pela própria solução dos problemas regionais, como contraprestação da compensação dada à região necessitada, em cooperação.”

O federalismo, enquanto unidade nacional, determina a equalização das assimetrias. A força do pacto federativo é evidenciada no artigo 60, § 4º da Constituição, que inclui a federação como cláusula pétrea. O tratamento constitucional diferenciado para Zona Franca de Manaus é uma manifestação do pacto federativo e, com isso, a isenção do IPI direcionada para Zona Franca, mantida pela Constituição, é uma isenção em prol do federalismo.

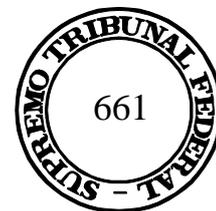
O fato de o constituinte originário se ocupar da peculiaridade dos benefícios fiscais para Zona Franca de Manaus reflete a união de todo o Brasil em prol do desenvolvimento do país através da neutralização das assimetrias.

Nas lições de Reale:¹⁵

“[...]Aos olhos do jurista o direito se põe prevalentemente como norma, mas esta não pode deixar de ser considerada uma realidade essencialmente histórica, consoante é próprio de todas as estruturas sociais. Cada norma jurídica significa aquela solução ou composição tensional que, no âmbito de certa conjuntura histórico-social, é possível atingir-se entre exigências axiológicas (pressões políticas ou ideológicas, interesses de ordem econômica, valorações jurídicas, morais, religiosas, etc). e um dado complexo de fatos, isto é, todas as condições, circunstâncias e realidades já existentes no ato em que a norma surge.”

Desse modo, o constituinte – atento para a realidade brasileira e para

15 REALE, Miguel. O Direito como Experiência: introdução à epistemologia jurídica. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 201

**RE 592891 / SP**

a carência da região amazônica -, manteve o tratamento fiscal diferenciado para Zona Franca de Manaus, reconhecendo a necessidade de uma sistematização própria: os incentivos fiscais para esta área devem ser potencializados em prol do desenvolvimento da região e, com isso, da nação como um todo. Logo, a interpretação dos benefícios fiscais direcionados para Zona Franca é ampla, ou seja, o mais abrangente possível para neutralizar as desigualdades existentes. O artigo 40 do ADCT não beneficiou a Zona Franca de Manaus com uma mera formalidade, como asseverou esta Corte Constitucional na ADI nº 2348. A Zona Franca de Manaus “é, na verdade, um nome que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com os seus incentivos fiscais, conforme trecho do voto do Ministro Marco Aurélio neste julgado do Supremo.

Nessa linha, a interpretação apropriada, à luz da Constituição como um todo - o ordenamento jurídico é um sistema, nas lições de Canaris¹⁶, o que pressupõe unidade, equilíbrio e harmonia, conforme magistério doutrinário do Ministro Luís Roberto Barroso¹⁷ ao refletir sobre o princípio da unidade da Constituição -, é aquela que procura dar máxima efetividade aos incentivos fiscais direcionados para a potencialização do desenvolvimento da Zona Franca de Manaus.

Lembro, como o fez o acórdão recorrido, a arguta observação do Ministro Marco Aurélio, em seu voto no RE nº 212.484, de que não podemos “agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra,” Com efeito, a preocupação com a efetividade dos benefícios é fundamental para realização do direito, notadamente quando em jogo peculiar medida tributária extrafiscal, como é o caso da isenção do IPI em prol do fomento à Zona Franca de Manaus.

O direito tributário é um importante instrumento para o alcance de finalidades estatais. Este funcionamento da tributação é reconhecido pela

16 CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistemas na Ciência do Direito*.

17 BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. *In: O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro*.

**RE 592891 / SP**

Constituição no caso da Zona Franca de Manaus, pois o incentivo fiscal direcionado para esta área é um meio de promover o desenvolvimento da região e do país.

A título de ilustração, trago à colação parte dos debates do constituinte originário sobre os incentivos para Zona Franca de Manaus, em que o Sr. Constituinte José Dutra ¹⁸, ciente da influência da tributação na tomada de decisão dos contribuintes, na deliberação na Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças da Constituinte sobre a supressão ou não de um preceito constitucional que instituiria a revisão periódica dos efeitos dos benefícios fiscais para Zona Franca de Manaus,, alerta:

“Ora, nenhum empresário sairá de São Paulo, do Rio de Janeiro, de Minas Gerais ou de qualquer Estado desenvolvido para investir na Amazônia, enquanto tiver essa espada de Damocles permanentemente lançada sobre a sua cabeça. Isso é altamente prejudicial ao desenvolvimento dessas regiões, particularmente a minha, a Região Norte.”

Como exposto, a peculiaridade desta sistemática reclama uma interpretação diferenciada, de modo a assegurar a realização da finalidade pretendida, qual seja, o fomento da Zona Franca de Manaus. Caso contrário, a efetividade deste importante benefício regional ficaria seriamente comprometida.

Os conteúdos normativos da Constituição são revelados hermeneuticamente a partir da relação entre intérprete e texto, tomada a Constituição não como agregado de enunciados independentes, e sim como sistema normativo qualificado por **sistematicidade** e **coerência interna**.

Assim, a melhor interpretação da Constituição, enquanto sistema, será sempre aquela capaz de conferir máxima eficácia concomitante a

18 SENADO FEDERAL. Anais da Assembleia Nacional Constituinte (20 anos). Publicação eletrônica. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais>. Acesso em 23 de dezembro de 2014, às 22h30.



RE 592891 / SP

preceitos aparentemente conflitantes, sem sacrificar nenhum deles. Consoante observa Jorge Miranda, “a cada norma constitucional é preciso conferir, ligada a todas as outras normas, o máximo de capacidade de regulamentação”¹⁹, imperativo que assume, na lição de Konrad Hesse, a seguinte sistematização:

“Dado que a Constituição pretende ver-se atualizada e uma vez que as possibilidades e os condicionamentos históricos dessa atualização modificam-se, será preciso, na solução dos problemas, dar preferência àqueles pontos de vista que, sob as circunstâncias de cada caso, auxiliem as normas constitucionais a obter a máxima eficácia.”²⁰

Nessa perspectiva, a exegese aqui proposta, sem retirar-lhes a eficácia, dimensiona as regras insertas nos arts. 150, § 6º, e 153, § 3º, II, da Constituição da República em absoluto deixando de, ao mesmo tempo, emprestar a máxima densidade ao disposto nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, *caput*, do ADCT.

A criação e manutenção da Zona Franca de Manaus não deixa de traduzir, instrumento afirmativo voltado, exatamente, à redução de igualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF), concretizando em certa medida o próprio princípio isonômico (art. 5º, I, da Lei Maior).

Impende observar, ainda, que, independentemente das razões de equidade que podem ser identificadas como norteadoras de tal escolha política, social e econômica, o fato é que o Constituinte originário, no exercício da sua soberania, expressamente conferiu, no art. 40 do ADCT, tratamento diferenciado à Zona Franca de Manaus definindo, porque entendeu oportuno fazê-lo, uma específica área geográfica, dentro do espaço territorial da República Federativa do Brasil, para ser

19 MIRANDA, Jorge. Direitos fundamentais e interpretação constitucional. Porto Alegre: Revista do TRF-4ª Região n. 30, 1998

20 HESSE, 1984 Apud FREITAS, Juarez. A melhor interpretação constitucional ‘versus’ a única resposta correta In SILVA, Virgílio Afonso. Interpretação Constitucional. São Paulo: Malheiros, 2007



RE 592891 / SP

qualificada como área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais.

Trata-se, a instituição da ZFM, repito, de uma opção legítima do Constituinte originário, que entendeu por bem, ao delinear os contornos da República Federativa do Brasil, nela inserir um espaço peculiar, uma verdadeira fissura, por assim dizer, na estrutura de outro modo simétrica da Federação.

Levados a sério, aos preceitos inscritos nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, *caput*, do ADCT não pode ser atribuída exegese que lhes retire a densidade normativa.

Subordinar o regime especial de isenção instituído pela norma de estatura constitucional preservadora da Zona Franca de Manaus à regra de creditamento do art. 153, § 3º, II, da CF, que, de fato, pressupõe cobrança anterior, vai, na minha compreensão, contra o sentido expresso da Constituição, e esta é que há de ser reverenciada, nos seus arts. arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, e, no art. 40, *caput*, do ADCT.

Por outro lado, o reconhecimento de exceção à sua incidência – consagrada na própria Constituição – relativa à ZFM, de modo algum retira a eficácia da regra geral do art. 153, § 3º, II, CF, tampouco lhe trai a finalidade e o sentido. Tão somente opera-se o seu dimensionamento, em face de situação excepcional dele destacada pela própria Constituição.

Observo que a não cumulatividade, técnica para evitar o efeito em cascata de tributos que operam nas etapas dos ciclos econômicos, se enquadra, segundo o magistério Humberto Ávila²¹, Octavio Campos Fischer, Roberto Ferraz e Yoshiaki Ichihara²², na espécie normativa de regra jurídica. E isso porque “a Constituição Federal não só define a não cumulatividade, como também diz como essa técnica deve, na prática, ser efetivada”, nas palavras de Vittorio Cassone²³, ou seja, a norma não se

21 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13A ed. Malheiros: São Paulo, 2012.

22 Artigos dos autores em: MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *O princípio da Não-Cumulatividade*. Pesquisas Tributárias nº 10. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2004.

23 Idem, ibidem.

**RE 592891 / SP**

ocupa imediatamente com os fins a serem perseguidos, como ocorre com os princípios jurídicos. Vale dizer, é regra jurídica porque o legislador realizou o trabalho de descrever o comportamento a ser adotado.

Lembro que toda regra é feita para situações gerais normais, de modo que, adotada essa perspectiva, consideradas as excepcionalidades e peculiaridades, à luz do postulado da razoabilidade, esta regra pode ser superada se em conflito com a igualdade. Com efeito, a generalização da norma, diante de especificidades de um caso concreto, pode levar à quebra do princípio da igualdade. É o caso dos autos. Os incentivos fiscais atinentes à Zona Franca de Manaus encampados pela Constituição, como visto, são incentivos fiscais específicos para uma situação peculiar: neutralizar as desigualdades em prol do desenvolvimento do país, do fortalecimento da federação e da soberania nacional. Logo, não podem ser interpretados restritivamente. A isenção fiscal em jogo é uma isenção especial: isenção federativa e por isso, diante dela, a vedação do creditamento não encontra espaço para ser aplicada.

Transcrevo o magistério de Humberto Ávila:

“Uma regra é aplicável a um caso se, e somente se, suas condições são satisfeitas e sua aplicação não é excluída pela razão motivadora da própria regra ou pela existência de um princípio que institua uma razão contrária. Nessas hipóteses as condições de aplicação da regra são satisfeitas, mas a regra, mesmo assim, não é aplicada.”

Em nome da realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional - aglutinados no presente caso - a regra da não cumulatividade, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de *toda e qualquer* isenção, não pode ser aplicada. O presente caso (fase do ciclo de industrialização imediatamente posterior a Zona Franca de Manaus) não se enquadra na generalização da norma, qual seja, de que para haver crédito deve haver efetiva cobrança anterior do tributo.

**RE 592891 / SP**

7. De outra parte, a exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o **art. 150, § 6º, da CF**, tem lugar, certamente, nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. De certo não é caso, à luz do exposto, quando a própria Constituição se adiantou em assegurar a isenção, como no art. 40 do ADCT, relativamente à Zona Franca de Manaus.

Em outras palavras, sendo a regra, em determinada hipótese, a incidência do tributo, a Constituição exige a observância de um procedimento específico - lei federal específica - para a concessão de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia ou remissão. Tal procedimento não tem lugar, todavia, quando regra da própria constituição, e por isso lógica e ontologicamente precedente, exclui determinada hipótese da regra geral.

A norma constitucional transitória que preservou a Zona Franca de Manaus como área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais (art. 40 do ADCT), delimita um espaço semântico fora do alcance do art. 150, § 6º, da Lei Maior.

Por outro enfoque,

8. Para finalizar, destaco, afastando objeções, na linha do já registrado na origem, que a operatividade do creditamento na espécie é perfeitamente viável, pois no caso de isenção regional, diferentemente da não incidência, existe alíquota nas operações tributadas realizadas nos demais pontos do território nacional, de modo que o adquirente de produtos oriundos diretamente da sub-região de Manaus (isentos) “nada mais fará do que adotar a alíquota prevista no direito positivo”, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo.²⁴ Também neste sentido, Hugo de Brito Machado.²⁵

9. Arremato confirmando que o desenvolvimento tem a ver com liberdade e a liberdade está conectada com a igualdade, notadamente na

24 MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)*. 3ª ed. Dialética: São Paulo, 2008. p. 196.

25 MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.* p. 51-52

**RE 592891 / SP**

observação das desigualdades. O desenvolvimento da Zona Franca de Manaus com seu parque tecnológico é de interesse de toda nação porque, conforme Amartya Sen²⁶, “a industrialização, o progresso tecnológico ou a modernização social podem contribuir substancialmente para expandir a liberdade humana.” Ainda que outras influências sejam necessárias, como salienta o autor, são instrumentos de grande importância para o desenvolvimento de nosso país: uma relevante área abastecida com incentivos fiscais. A Constituição, ao manter os benefícios fiscais para esta área em prol da neutralização de assimetrias, mostra que se deve buscar a máxima efetivação destes peculiares incentivos.

Não visualizo, portanto, afronta a qualquer dos preceitos constitucionais indicados.

10. Isso posto, conheço do recurso extraordinário da União e **negotio in rem suam**, propondo a seguinte tese de repercussão geral:

“Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.”

É o voto.

26 SEN, Amartya. *O Desenvolvimento como Liberdade*. Trad. MOTTA, Laura Teixeira; ver. MENDES, Ricardo Doniselli. São Paulo: Companhia das Letras, 2000. p. 17.



25/05/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891 SÃO PAULO

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - Senhor Presidente, principio cumprimentando a eminente Relatora pelo denso e acutíssimo voto, como de praxe.

Permito-me registrar ao Senhor Presidente e aos eminentes Colegas que, cumprindo o destino regimental de manifestar-me logo após o Relator, preparei uma declaração de voto especialmente nas hipóteses em que peço vênica para divergir. Devo sempre apresentar a devida fundamentação para cumprir, inclusive, o dever constitucional pertinente.

E, neste caso, de um lado, preparei a declaração de voto precisamente como fruto do exame e do estudo que fiz da matéria, levando em conta os argumentos trazidos aos autos, os memoriais e todas as razões que, aliás, de modo escorreito e fundamentado, foram vertidas também da tribuna. De outra hipótese, nada obstante, a declaração de voto na data de hoje torna-se infrutífera, em alguma medida, porque irei acompanhar Sua Excelência a eminente Relatora. Nada obstante, está aí presente o texto que trago à colação, Senhor Presidente. Cheguei precisamente à conclusão que a eminente Ministra Rosa Weber alcançou no exame da matéria, propondo a negativa de provimento. E, em meu modo de ver, o elemento diferenciador, dentre outros, Senhor Presidente, é que, na hipótese, tal como entendeu a eminente Relatora, considero possível o aproveitamento de créditos do IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, por conta de uma exceção constitucionalmente justificável - exceção ao inciso II do § 3º do art. 153. E o fundamento dessa exceção está mesmo na própria Constituição Federal, neste caso, no art. 40 do Ato das Disposições Transitórias, em que há uma referência específica à Zona Franca de Manaus.

Portanto, não é a interpretação deste Tribunal e nem mesmo do legislador infraconstitucional, trata-se da vontade do constituinte, que, em 1988, ao redemocratizar o país - e a esses que devemos, na verdade,

**RE 592891 / SP**

prestar homenagens -, ressignificaram vários dos significantes normativos que estão na ordem jurídica nacional. Dentre eles, há referência específica que fez o constituinte, no art. 40, à Zona Franca de Manaus. Mais do que a questão atinente ao art. 43, que se refere, a rigor, a regiões, o art. 40 do ADCT é específico e, tal como a eminente Ministra-Relatora encontrou base, fundamenta essa plausibilidade de encontrar aí uma exceção constitucionalmente justificável.

Portanto, pedindo vênias aos argumentos e posições em sentido diverso, entendo que, neste caso, cabe aqui respeitar o texto oriundo da Constituição de 88 e, portanto, a expressa manifestação do legislador constituinte, que, como disse e repito, ao redemocratizar o país, com o objetivo de promover a redução das desigualdades regionais e um conjunto de outros princípios que são também regras no sentido de normas constitucionais vinculantes, também trouxe, portanto, essa dimensão para a seara constitucional.

Dessa forma, Senhor Presidente, com base nessas poucas páginas de dezenas de páginas que deixo como declaração de voto que irei juntar ao feito, apenas faço esse registro. E, como disse, também entendo que a técnica do creditamento, nesta hipótese, se faz presente pela exceção constitucionalmente justificável em relação à Zona Franca de Manaus, pela opção que o legislador fez. Acompanho integralmente a conclusão de Sua Excelência a eminente Relatora.

É como voto, Senhor Presidente.



25/05/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891 SÃO PAULO**VOTO**

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN: Inicialmente, acompanho o bem lançado relatório da e. Ministra Relatora Rosa Weber, assim como tenho por imperativo congratulá-la pelo brilhante voto, notadamente pela percuciência e clareza de sua análise acerca de complexa temática tributária.

Dito isso, trata-se de recurso extraordinário vertido em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, cuja ementa transcreve-se a seguir:

“TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS E MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDOS SOB REGIME DE ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA JUNTO À ZONA FRANCA DE MANAUS. PRINCÍPIO DA NÃOCUMULATIVIDADE.

1. Acolhe-se a 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).

2. Incabível a correção monetária, posto se tratar de crédito escriturai, na linha de precedentes do C. STF.

3. O prazo prescricional é de cinco anos, nos termos do art. 1º do Decreto nº 20.910/32.

4. Apelação a que se dá provimento.”

Ademais, o Tribunal Pleno, por maioria, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada pela então Ministra Relatora Ellen Gracie. Eis o teor da ementa da preliminar de repercussão geral:



RE 592891 / SP

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO NA ENTRADA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.”

Nesse sentido, cumpre esclarecer que o presente Tema versa sobre o o direito ao creditamento do IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus adquiridos sob o regime de isenção.

Por conseguinte, não se confunde, em definitivo, com os Temas 136 (Creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero) e 844 (Possibilidade de creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero) da sistemática da repercussão geral, assim ementados, respectivamente:

“AÇÃO RESCISÓRIA VERSUS UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. O Direito possui princípios, institutos, expressões e vocábulos com sentido próprio, não cabendo colar a sinonímia às expressões ‘ação rescisória’ e ‘uniformização da jurisprudência’. AÇÃO RESCISÓRIA – VERBETE Nº 343 DA SÚMULA DO SUPREMO. O Verbetes nº 343 da Súmula do Supremo deve de ser observado em situação jurídica na qual, inexistente controle concentrado de constitucionalidade, haja entendimentos diversos sobre o alcance da norma, mormente quando o Supremo tenha sinalizado, num primeiro passo, óptica coincidente com a revelada na decisão rescindenda.” (RE 590809, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe 24.11.2014)

“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



RE 592891 / SP

adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência.”

(RE 398365 RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgado em 27/08/2015, DJe 22.09.2015)

Aliás, observa-se que a i. Ministra Ellen Gracie bem identificou o *discrímen* entre referidas matérias já no momento da manifestação pela existência da repercussão geral da questão constitucional, *in verbis*:

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

Igualmente, este Tribunal Pleno expressamente acolheu embargos declaratórios para explicitar essa distinção no bojo do RE-ED 566.819, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, DJe 16.10.2013, cuja ementa reproduz-se a seguir:

“IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA. No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer 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.”

Em síntese, o tema vertido nos presentes autos é a possibilidade de creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero oriundos da Zona Franca de



RE 592891 / SP

Manaus.

Nesses termos, voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário, com o fito de manter hígido o alentado acórdão recorrido pelas próprias razões de decidir. Ou seja, entendo devido o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, porquanto há, na espécie, exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade, pelas razões as quais passo a expor.

Primeiramente, transcreve-se a redação dos artigos constitucionais pertinentes ao deslinde da causa:

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

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

(...)

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;

(...)

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas



RE 592891 / SP

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.

(...)

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

No plano infraconstitucional, tem-se que o Imposto sobre Produtos Industrializados encontra disposição nos artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional, reproduzindo-se no que interessa:

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

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

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

(...)

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

**RE 592891 / SP**

Em relação à Zona Franca de Manaus, tem-se sua criação na Lei 3.173/1957. Essa área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais foi regulada pelo Decreto-Lei 288/1967, *“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,”* como se depreende do art. 1º, *caput*, do diploma normativo supracitado.

A esse respeito, convém transcrever os artigos 7º e 9º desse decreto-lei, com a redação dada pela Lei 8.387/91:

“Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem, na conformidade do § 1º deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB).

§ 5º **A exigibilidade do Imposto sobre Importação, de que trata o caput deste artigo, abrange as matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem empregados no processo produtivo industrial do produto final, exceto quando empregados por estabelecimento industrial localizado na Zona Franca de Manaus, de acordo com projeto aprovado com processo produtivo básico, na fabricação de produto que, por sua vez tenha sido utilizado como insumo por outra empresa, não**



RE 592891 / SP

coligada à empresa fornecedora do referido insumo, estabelecida na mencionada Região, na industrialização dos produtos de que trata o parágrafo anterior.

§ 7º A redução do Imposto sobre Importação, de que trata este artigo, somente será deferida a produtos industrializados previstos em projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa que:

I - se atenha aos limites anuais de importação de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, constantes da respectiva resolução aprobatória do projeto e suas alterações;

II – objetivo:

- a) o incremento de oferta de emprego na região;**
- b) a concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;**
- c) a incorporação de tecnologias de produtos e de processos de produção compatíveis com o estado da arte e da técnica;**
- d) níveis crescentes de produtividade e de competitividade;**
- e) reinvestimento de lucros na região; e**
- f) investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico.**

§ 8º Para os efeitos deste artigo, consideram-se:

a) produtos industrializados os resultantes das operações de transformação, beneficiamento, montagem e recondicionamento, como definidas na legislação de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados;

b) processo produtivo básico é o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto.

(...)

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.



RE 592891 / SP

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

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei.”
(grifos nossos)

Nesse ponto, da legislação se haure clara diferenciação entre o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, tendo em conta suas distintas funções extrafiscais de regulação do comércio exterior e da cadeia produtiva industrial, respectivamente, como fiz constar em meu voto no RE-RG 723.651, de relatoria do Ministro Marco Aurélio.

No mesmo dia da edição do DL 288/67, veio a lume o Decreto-Lei 291/67, que “*estabelece incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia*”, notadamente com benefícios fiscais relativos ao Imposto de Renda, a despeito deste tributo ter finalidade precipuamente arrecadatória.

No plano supranacional, o Código Aduaneiro do Mercosul traz a definição normativa de Zona Franca, para os fins do bloco econômico, em seu art. 126, *in verbis*:

“Artigo 126 - Definição

1. Zona franca é uma parte do território dos Estados Partes na qual as mercadorias introduzidas serão consideradas como se não estivessem dentro do território aduaneiro, no que respeita aos impostos ou direitos de importação.

2. Na zona franca, a entrada e a saída das mercadorias não estarão sujeitas à aplicação de proibições ou restrições de caráter econômico.

3. Na zona franca, serão aplicáveis as proibições ou restrições de caráter não econômico, conforme o estabelecido pelo Estado Parte em cuja jurisdição ela se encontre.

**RE 592891 / SP**

4. As zonas francas deverão ser habilitadas pelo Estado Parte em cuja jurisdição se encontrarem e estar delimitadas e cercadas perimetralmente de modo a garantir seu isolamento do restante do território aduaneiro.

5. A entrada de mercadorias na zona franca e a sua saída desta serão regidas pela legislação que regula a importação e a exportação, respectivamente.”

Por conseguinte, depreende-se um arcabouço de múltiplos níveis normativos com vistas a estabelecer importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional, inserção nas cadeias globais de consumo e produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais em âmbito federativo.

A despeito de sua ressignificação constitucional no curso de décadas da história republicana brasileira, a relevância da Zona Franca de Manaus persiste, como se extrai de sua constitucionalização a partir da Assembleia Constituinte de 1987/1988, bem como pelas reiteradas manifestações do Poder Constituinte Derivado, mediante as Emendas Constitucionais 42/2003 e 83/2014, em prorrogar a vigência dos incentivos até 2073.

Em termos jurisprudenciais, a importância estratégica referida não foi despercebida por esta Suprema Corte, tal como se haure do voto do e. Ministro Marco Aurélio na ADI-MC 2.399, de relatoria de Sua Excelência:

“A Constituição de 1988 apanhou arcabouço normativo que revelava a Zona Franca de Manaus como pólo favorável a investimentos, ao deslocamento de empreendedores, visando, justamente, a ocupar, de forma desenvolvimentista, tão sensível área do território brasileiro (...) Há de concluir-se que, excetuados tais bens e outros que pudessem ser destacados em face da necessidade de coibir-se práticas ilegais ou antieconômicas, todos os demais encontravam-se alcançados pelos incentivos próprios à qualificação da Zona de Manaus como uma zona de livre comércio, revelando, então, o citado Decreto-lei, não de forma estática, mas de forma dinâmica, as

**RE 592891 / SP**

circunstâncias, as características referidas no artigo 40 do Ato das Disposições Transitórias. Vale dizer que a promulgação da Constituição de 1988 obstaculizou, pelo prazo de vinte e cinco anos, a operação, para menor, dos incentivos fiscais.”

Ademais, esta Corte assentou que o quadro normativo anterior à vigência da Constituição da República de 1988 constitucionalizou-se com o advento desta, por força do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, então, natureza de imunidade tributária, de modo que os benefícios fiscais instituídos antes do advento da nova ordem constitucional restam mantidos, ainda que haja incompatibilidades com especificidades de impostos em espécie.

Veja-se, a propósito, a ementa da ADI 310, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 09.09.2014:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1998, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. 1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra ‘g’, da Constituição da República). 2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a

**RE 592891 / SP**

equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. 3. **A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré-constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório.** 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente." (grifos nossos)

Em caso idêntico ao presente, inclusive citado pelo acórdão recorrido, em que se discutiu a possibilidade de creditamento de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus, o Tribunal assentou o direito de crédito por parte do contribuinte de IPI em relação ao valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção provenientes da Zona Franca de Manaus.

Reproduz-se, a propósito, excerto do voto condutor do RE 212.484, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão e com acórdão redigido pelo Ministro Nelson Jobim, Tribunal Pleno, DJ 27.11.1998:

"Por que os produtores de suco, que não Coca-Cola, têm, hoje, uma redução de cinquenta por cento na alíquota? Porque os outros - produtores de refrigerantes com xarope oriundo da zona franca - gozariam de um crédito em relação à parte isenta.

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 merca

(...)

Se tivermos, na hipótese, uma decisão no sentido de

**RE 592891 / SP**

acompanhar o voto do Ministro-Relator, teremos uma distorção no que diz respeito às alíquotas vigentes do IPI, uma vez que os produtores de sucos teriam uma redução de cinquenta por cento, mas os produtores não de sucos não teriam a mesma redução.

Com a vênua do eminente Ministro-Relator, ousou divergir, com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado. O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo.

Tenho cautela que impõe a técnica do crédito e não de tributação exclusiva sobre o valor agregado. Tributa-se o total e se abate o que estava na operação anterior. O que se quer é a tributação do que foi agregado e não a tributação do anterior, caso contrário não haverá possibilidade efetiva de isenção: é isento numa operação, mas poderá ser pago na operação subsequente.”

Visto isso, o acórdão recorrido não destoa da jurisprudência desta Corte. Pelo contrário, termina por prestigiá-la ao buscar a efetividade do objetivo republicano de redução das desigualdades regionais, como se depreende de irretorquível lógica argumentativa esposada pelo voto condutor no acórdão recorrido.

Ante o exposto, conheço do recurso a que se nega provimento.

Ademais, sumario o presente voto na seguinte proposição: **“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.”**

É como voto.



25/05/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891 SÃO PAULO**ANTECIPAÇÃO AO VOTO**

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Presidente, também eu cumprimento, em primeiro lugar, a Ministra Rosa Weber pelo voto minucioso, erudito, que percorreu todos os aspectos relevantes da matéria.

Devo dizer, Presidente, que eu tive muitas dúvidas quando estudei essa matéria, sobretudo em razão da uniformização da jurisprudência do Supremo ao revisar a posição anterior no acórdão já referido, conduzido pelo Ministro Marco Aurélio, quando se estabeleceu a interpretação, que me parece adequada, da regra da não cumulatividade, como exigindo que se tratassem de operações plurifásicas e que houvesse o pagamento anterior para fins de creditamento. Apegado, como procuro ser, à jurisprudência, de uma maneira geral, essa me parecia a solução natural também aqui, sobretudo à falta de lei específica autorizando o creditamento.

De modo que eu estive seduzido por esse ponto de vista e, enquanto ouvia as sustentações e ouvia o voto da Ministra Rosa, ainda considerava as minhas diferentes opções. Porém, eu penso que na medida em que, no Direito brasileiro, nós aprofundamos o trabalho com precedentes e um certo compromisso de respeitar a jurisprudência firmada, eu acho que nós também precisamos desenvolver uma certa capacidade de fazer as distinções adequadas à luz das particularidades de situações concretas que refogem à tese de direito que tenha sido firmada no precedente, o que, no Direito anglo-saxão, se chama do *distinguishing* ou a distinção de circunstâncias de fato ou de direito que levam à não incidência da *ratio decidendi* firmada no precedente.

E aqui examinando a Constituição, nós vamos verificar que a Zona Franca de Manaus recebeu um tratamento específico e, embora não esteja explicitado na Constituição, eu acho que parte deste tratamento específico, simultaneamente ao desenvolvimento da região Norte, da

**RE 592891 / SP**

região amazônica, eu acho que há um efeito colateral, ou talvez direto, muito importante da concessão de incentivos para atividades econômicas na Amazônia, que é o efeito indireto da proteção da Floresta Amazônica. Eu acho que este é um dos grandes patrimônios brasileiros, que muitas vezes a gente trata como um passivo, mas ele é na verdade um grande ativo, e eu penso - embora aqui não seja o momento para debater isso - que a preservação da Floresta Amazônica deve ser uma das grandes prioridades nacionais, a ponto de termos como meta o desmatamento zero. Evidentemente, o desmatamento zero, em si, é impossível, mas com reflorestamento proporcional e compensatório do desmatamento.

De modo que eu espero que, em algum lugar do futuro próximo, nós tratemos isso como um ativo relevante e acho que devemos pensar, no momento próprio, que é agora, inclusive, formas adequadas de compensação da Amazônia, tanto pelo país como eventualmente pelo mundo para a preservação dessa que é uma das maiores reservas de biodiversidade do país. Eu acho que a preservação da Amazônia deve ser uma prioridade e acho que precisamos de ideias criativas para tornar mais interessante preservar a floresta do que desmatá-la e, portanto, com atividades econômicas alternativas ao desmatamento, à criação de gado, à plantação de soja. E, nesse contexto, eu acho que incentivar a instalação de empresas e de indústrias em Manaus pode ser um capítulo importante de se desenvolverem alternativas, naquela região, ao desflorestamento. De modo que acho que há um fundamento constitucional, não apenas expresso, que é a referência à Zona Franca de Manaus, como esse fundamento ainda maior que é a proteção do meio ambiente e da Floresta Amazônica, particularmente.

Partindo desse pressuposto, eu acho que se pode trabalhar a distinção adequada na linha que foi feita pela Ministra Rosa Weber e que foi encampada pelo Ministro Luiz Edson Fachin, tendo em vista que as diretrizes do Decreto-Lei 288, que disciplina esse regime de Zona Franca favorecida, foram constitucionalizadas em 1988, no art. 40 do ADCT, depois, evitou-se a expiração desse prazo com a Emenda Constitucional 42 e, posteriormente, com a Emenda Constitucional 83, que mantém a

**RE 592891 / SP**

Zona Franca até o ano de 2073. É até interessante: num país em que tudo se pensa muito imediatamente, essa foi uma previsão de verdadeiro longo prazo. E a Constituição, além dessas referências à Zona Franca e ao que eu considero um capítulo importante da proteção ambiental, ainda tem norma expressa a propósito de incentivos regionais, referindo-se, no art. 43, § 2º, aos incentivos, com a seguinte redação:

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.

§ 1º - Lei complementar disporá sobre:

I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;

II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.

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

I - igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público;

II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;

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

IV - prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas.

§ 3º - Nas áreas a que se refere o § 2º, IV, a União incentivará a recuperação de terras áridas e cooperará com os pequenos e médios proprietários rurais para o estabelecimento, em suas glebas, de fontes de água e de pequena irrigação.

Portanto, isenções, reduções ou diferimento temporário são espécies diversas de incentivos. Aqui nós verificamos que a lei específica optou pela isenção, o que também está em sintonia com o art. 3º, inciso III, da

**RE 592891 / SP**

Constituição que estabelece, como um dos objetivos fundamentais da República, "reduzir as desigualdades sociais e regionais".

Eu continuo filiado à regra geral de que não é possível o creditamento nas hipóteses em que não há efetivo pagamento na operação anterior ou no caso de uma operação monofásica, mas me animo a acompanhar a Ministra Rosa Weber em reconhecer que a Zona Franca de Manaus merece a distinção feita, pelo assento constitucional que tem e por ter me convencido de que a pretensão do legislador, endossada pelo constituinte, era a de conferir isenção. E se nós não permitirmos o creditamento nesta hipótese, em rigor, não se tem um benefício verdadeiramente efetivo, que foi exatamente a pergunta que eu fiz à ilustre Procuradora da Fazenda Nacional Dra. Luciana Miranda Moreira. Portanto, convenci-me de que não haveria verdadeiro benefício ou benefício suficiente a ponto de motivar indústrias a se estabelecerem em Manaus sem esse incentivo, na linha em que interpretada pela eminente Ministra Rosa Weber .

Presidente, também tenho um voto escrito - nas duas versões possíveis -, mas convenci-me, ouvindo os debates e, sobretudo, ouvindo o precioso voto da Ministra Rosa Weber, que a solução proposta por Sua Excelência é a que melhor realiza a vontade constitucional na matéria. De modo que me alinho à eminente Relatora, para, igualmente, negar provimento ao recurso extraordinário para reconhecer, por exceção, que esta é uma hipótese que comporta o direito de creditamento.

Portanto, estou propondo, de uma forma muito singela, como tese de julgamento, a afirmação de que "há direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus". Essa é a tese. Eu apenas complemento que não decorre da aplicação direta da não cumulatividade, mas sim da especial posição constitucional atribuída a essa região e da natureza de incentivo regional da desoneração.

É como voto, Presidente.



PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891

PROCED. : SÃO PAULO

RELATORA : MIN. ROSA WEBER

RECTE.(S) : UNIÃO

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) : NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS DO BRASIL
TELECOMUNICAÇÕES LTDA

ADV.(A/S) : LEO KRAKOWIAK (01914/A/DF, 2301-A/RJ, 26750/SP)

AM. CURIAE. : AFICAM - ASSOCIAÇÃO DAS INDÚSTRIAS E EMPRESAS DE
SERVIÇOS DO PÓLO INDUSTRIAL DO AMAZONAS

ADV.(A/S) : ARIANE COSTA GUIMARÃES (29766/DF) E OUTRO(A/S)

AM. CURIAE. : ESTADO DO AMAZONAS

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS

AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO AMAZONAS -
FIEAM

ADV.(A/S) : SERGIO BERMUNDES (17587/RJ) E OUTRO(A/S)

Decisão: O Tribunal deliberou adiar o julgamento para a sessão do dia 25 de maio. Ausentes, justificadamente, o Ministro Dias Toffoli e, nesta assentada, os Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 11.05.2016.

Decisão: Após o voto da Ministra Rosa Weber (Relatora), que conhecia do recurso e a este negava provimento, no que foi acompanhada pelos Ministros Edson Fachin e Roberto Barroso, por distintos argumentos, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Declarou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia e, nesta assentada, o Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela recorrente União, a Dra. Luciana Miranda Moreira, Procuradora da Fazenda Nacional; pela recorrida Nokia Solutions and Networks do Brasil Telecomunicações LTDA., o Dr. Léo Krakowiak; pelo *amicus curiae* Estado do Amazonas, o Procurador do Estado Dr. Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho; pelo *amicus curiae* Federação das Indústrias do Estado do Amazonas - FIEAM, o Dr. Luiz Felipe Freire Lisboa, e, pelo *amicus curiae* AFICAM - Associação das Indústrias e Empresas de Serviços do Pólo Industrial do Amazonas o Dr. Marcos Joaquim Gonçalves Alves. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 25.05.2016.

Presidência do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki, Roberto Barroso e Edson Fachin.



Subprocurador-Geral da República, Dr. Odim Brandão Ferreira.

p/ Maria Sílvia Marques dos Santos
Assessora-Chefe do Plenário



25/04/2019

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891 SÃO PAULO**VOTO**

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES: Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela União em mandado de segurança impetrado por Nokia Solutions and Networks do Brasil Telecomunicações Ltda., com o objetivo de impedir que a parte autora seja compelida *“a promover o estorno ou o pagamento da importância correspondente aos créditos de IPI lançados, relativamente às aquisições de produtos com isenção dos impostos objeto das notas fiscais (docs. 02 e 03), e que já estão sendo utilizados no pagamento do IPI devido em razão de saídas tributadas”* (fl. 8). O Tribunal Regional Federal da 3ª Região deu provimento à apelação da impetrante para conceder a segurança, nos termos da seguinte ementa (fl. 262):

TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS E MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDOS SOB REGIME DE ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA JUNTO À ZONA FRANCA DE MANAUS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

1. Acolhe-se a 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).

2. Incabível a correção monetária, posto se tratar de crédito escritural, na linha de precedentes do C. STF.

3. O prazo prescricional é de cinco anos, nos termos do art. 1º do Decreto n. 20.910/32.

4. Apelação a que se dá provimento.

Os embargos de declaração opostos pela Nokia do Brasil Ltda. foram rejeitados. Os declaratórios apresentados pela União foram acolhidos em parte, para sanar omissão acerca da alíquota aplicável para os fins de

**RE 592891 / SP**

apuração do crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) a que faz jus a contribuinte.

No recurso extraordinário, a parte recorrente aponta, com base no art. 102, III, "a", da Constituição Federal, violação aos seguintes dispositivos constitucionais: (a) art. 153, § 3º, II, pois (a.1) essa disposição normativa *"exige tributo cobrado na operação anterior, razão pela qual não garante, sem lei que assim o preveja, o creditamento em caso de aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero"* (fl. 302); (a.2) *"o mesmo raciocínio (...) deve ser aplicado aos insumos adquiridos no regime de isenção, oriundos da Zona Franca de Manaus, ainda que haja previsão constitucional prestigiando os incentivos regionais, pois estes também estão sujeitos à regulamentação legal e, somente se assim o prever o legislador ordinário, poder-se-á falar de creditamento nesses casos"* (fl. 302); (b) art. 150, § 6º, porque tal dispositivo *"estabelece que a concessão de isenção e crédito presumido fica sujeita à lei específica"* (fl. 302). Sustenta-se, ademais, que, caso seja mantido o entendimento de que a aquisição de insumos isentos gera crédito, este *"deverá ser apurado mediante a aplicação da alíquota fixada na TIPI (exemplo: 4%, 5%, 8%), a incidir sobre a base de cálculo do insumo adquirido, e não pela alíquota fixada para a venda do resultante produto industrializado (...)"* (fl. 302).

Em contrarrazões, a parte recorrida postula, preliminarmente, o não conhecimento do recurso, em razão da (a) incidência da Súmula 283/STF, haja vista o trânsito em julgado da matéria infraconstitucional; e (b) fundamentação recursal deficiente (Súmula 284/STF). No mérito, pede o desprovimento do recurso.

Em 21/10/2010, esta CORTE reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nestes autos, delimitada como *"creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus"* (RE 592.891-RG, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJe de 25/11/2010).

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo provimento do recurso extraordinário.

O Estado do Amazonas, a Associação das Indústrias e Empresas de Serviços do Polo Industrial do Amazonas (AFICAM) e a Federação das

**RE 592891 / SP**

Indústrias do Estado do Amazonas (FIEAM) apresentaram manifestações na qualidade de *amici curiae*.

Na sessão do Plenário de 25/5/2016, a Ministra ROSA WEBER, relatora, proferiu voto no sentido do desprovimento do recurso extraordinário, sendo acompanhada pelos Ministros EDSON FACHIN e ROBERTO BARROSO. Em seguida, pediu vista o saudoso Ministro TEORI ZAVASCKI.

É o relatório.

Verifico inicialmente que não merecem acolhida os argumentos da parte recorrida relativamente às preliminares de não conhecimento do recurso extraordinário, o qual preenche os requisitos constitucionais e legais exigidos para a sua admissão.

Sobre os óbices alegados, observo que (a) o Tribunal de origem decidiu a controvérsia à luz da Constituição Federal, inexistindo fundamento infraconstitucional não atacado, o que afasta o óbice da Súmula 283/STF; e (b) o recurso extraordinário expõe a discussão de forma clara, de modo que não há que se falar em deficiência da argumentação recursal, não incidindo a Súmula 284/STF.

A discussão acerca do direito a crédito decorrente da aquisição de insumos isentos surgiu primeiramente na jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL com relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias, ainda sob a égide da Carta Constitucional de 1967.

Naquela época, consolidou-se nesta CORTE, com fundamento no princípio da não cumulatividade, então preconizado pelo art. 23, II, da CF/1967, na redação dada pela EC 1/1969, o entendimento de que a aquisição de insumos isentos conferia ao adquirente o direito à compensação do crédito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias na operação subsequente.

Nesse sentido: RE 78.589, Rel. Min. ALIOMAR BALEEIRO, Primeira Turma, DJ de 4/11/1974; RE 94.177, Rel. Min. FIRMINO PAZ, Primeira Turma, DJ de 28/8/1981; AI 84.714-AgR, Rel. Min. RAFAEL MAYER, Primeira Turma, DJ de 4/12/1981; RE 96.086, Rel. Min. ALDIR



RE 592891 / SP

PASSARINHO, Segunda Turma, DJ de 10/5/1985, esse último assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ICM. ISENÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL. ZONA FRANCA DE MANAUS. OPERAÇÕES ANTERIORES A VIGENCIA DA E.C. N. 23, DE 1.12.83. QUER TENHA HAVIDO ISENÇÃO CONCEDIDA A MERCADORIA, QUANDO DE SUA SAIDA DA ZONA FRANCA DE MANAUS, QUER TENHA HAVIDO PAGAMENTO DO ICM COM SUA POSTERIOR RESTITUIÇÃO PELO ESTADO DO AMAZONAS, A TÍTULO DE BENEFÍCIO FISCAL, TEM A FIRMA DO OUTRO ESTADO, QUANDO DA SAIDA DO PRODUTO JA INDUSTRIALIZADO, PAGANDO TAMBÉM O ICM REFERENTE AO VALOR DA OPERAÇÃO ANTERIOR, DIREITO A CREDITAR-SE DO 'QUANTUM' CONCERNENTE A TAL IMPOSTO. A PROIBIÇÃO DE TAL PROCEDIMENTO, PELO FISCO ESTADUAL, IMPORTA EM MALTRATO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, PREVISTO NO ART-23, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OBSERVE-SE QUE SE TRATA DE OPERAÇÕES ANTERIORES A VIGENCIA DA E.C. N. 23/83, QUE DISPOS DE MANEIRA DIVERSA, A RESPEITO.

Buscando-se afastar o direito ao creditamento até então consagrado pela jurisprudência do STF, a EC 23/1983 alterou o inciso II do art. 23 da CF/1967, passando a dispor que *“a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes”*.

Essa vedação expressa de aproveitamento dos créditos de ICMS em caso de isenção ou não incidência foi mantida na Constituição de 1988, cujo art. 155, § 2º, estabeleceu que:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou



RE 592891 / SP

prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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 anteriores;

A proibição de aproveitamento do crédito nas operações desoneradas, consagrada no art. 155, §2º, é, todavia, específica ao ICMS e não foi reproduzida em relação ao IPI.

Por essa razão, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL continuou a reconhecer, quanto ao IPI, o direito ao creditamento, na operação subsequente, do valor do tributo que seria devido pela aquisição de insumos isentos. Foi o que assentou o Pleno desta CORTE no julgamento do RE 212.484 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ Acórdão Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, DJ de 27/11/1998), que, conforme já salientado pelos votos anteriormente proferidos, também tratava de insumos adquiridos de empresa situada na Zona Franca de Manaus (ZFM):

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.

Quase uma década depois, no julgamento do RE 353.657 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe de 7/3/2008) e do RE 370.682 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ acórdão Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe de 19/12/2007), o Pleno, analisando discussão semelhante, afastou o direito ao crédito decorrente da aquisição de

**RE 592891 / SP**

insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, sob o argumento de que o aproveitamento do crédito na operação subsequente pressupõe o pagamento de imposto na operação antecedente.

Eis as ementas desses precedentes:

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. (RE 353.657, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe de 7/3/2008)

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. (Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ acórdão Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe de 19/12/2007)

Alguns anos depois, o Pleno, com base nos fundamentos já assentados nesses precedentes, afastou o direito ao crédito decorrente da aquisição de insumos isentos:

**RE 592891 / SP**

IPI. CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI. CRÉDITO. INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI. CRÉDITO. DIFERENÇA. INSUMO. ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final. (RE 566.819, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe de 10/2/2011)

Mais recentemente, essa orientação foi reafirmada pelo Plenário Virtual, sob a sistemática da repercussão geral, em acórdão assim ementado:

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. (RE 398.365-RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe de 22/9/2015, Tema 844)

Portanto, a atual jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL encontra-se consolidada no sentido de que o princípio da não cumulatividade não assegura, na operação de saída tributada, o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos cuja entrada foi desonerada (por isenção, por alíquota zero ou por não incidência).

Os votos proferidos até o momento, embora tenham concluído pelo desprovimento do recurso, reconhecendo a existência de direito ao crédito na hipótese em exame, deixaram claro que não pretendem revisar o entendimento que se consolidou na jurisprudência desta CORTE (RE



RE 592891 / SP

353.657, RE 370.682 e RE 566.819) e que foi reafirmado sob o regime da repercussão geral no julgamento do RE 398.365-RG.

Isso significa dizer que, apenas pelo fundamento da não cumulatividade, não haveria direito ao creditamento de mercadorias isentas, mesmo que provenientes da Zona Franca de Manaus.

Ora, considerando que em matéria tributária há exigência de rigoroso atendimento ao princípio da legalidade estrita (CF, art. 150, § 6º, que prescreve que “[q]ualquer 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), a pergunta a ser necessariamente respondida como indispensável para o julgamento da presente causa é: se não é pelo fundamento da não cumulatividade, qual seria a base normativa que justifica a conclusão de que, relativamente aos produtos da ZFM, que são isentos, teria o adquirente, mesmo assim, direito a creditar-se do valor do tributo?

De acordo com os votos já proferidos, os dispositivos constitucionais que dariam suporte ao direito em questão são dois: o artigo 43 da CF e o art. 40 do seu ADCT. Eis o teor desses dispositivos:

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.

§ 1º Lei complementar disporá sobre:

I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;

II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.

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

I - igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de



RE 592891 / SP

custos e preços de responsabilidade do Poder Público;

II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;

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

IV - prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas.

§ 3º Nas áreas a que se refere o § 2º, IV, a União incentivará a recuperação de terras áridas e cooperará com os pequenos e médios proprietários rurais para o estabelecimento, em suas glebas, de fontes de água e de pequena irrigação.

ADCT

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.

Com a devida vênia ao entendimento em contrário, não há como extrair desses dispositivos, nem direta, nem indiretamente, a conclusão de que neles está consagrado o direito a creditamento de IPI na aquisição de produtos isentos oriundos da ZFM.

Realmente, a Constituição de 1988, em seu art. 43, estabelece a possibilidade de a União conceder incentivos regionais visando ao desenvolvimento de determinado complexo geoeconômico e social e à redução das desigualdades regionais.

Desde logo deve-se observar que o dispositivo não trata apenas da ZFM, mas sim de "regiões", assim consideradas as pertencentes a "um mesmo complexo geoeconômico e social".

Portanto, se desse dispositivo, por si só, resultasse direito ao

**RE 592891 / SP**

creditamento de IPI, é certo que dele se beneficiariam também todos os produtores dessas outras regiões.

De qualquer modo, a Constituição é enfática ao sinalizar, aqui também, para a indispensável observância do princípio da legalidade estrita, tanto para a estruturação geral de cada Região (sujeita à Lei Complementar - § 1º), como especialmente para a criação de incentivos, entre os quais *"isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas"*, que serão criados *"na forma da lei"* - § 2º e inciso II).

Sendo assim, reitera-se a questão: qual é o ato normativo que atribui ao adquirente de produtos da ZFM o direito ao creditamento do valor do IPI?

A mera previsão constitucional de incentivar o desenvolvimento regional, ou a ZFM, inclusive com benefícios de natureza fiscal, não permite concluir que esses benefícios passam a existir automaticamente, sem lei alguma.

Aliás, há firme jurisprudência desta CORTE em situação semelhante. O art. 146, III, *c*, prevê tratamento tributário específico ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, além de impor à lei o apoio e o estímulo ao *"cooperativismo e outras formas de associativismo"* (CF/1988, art. 174, § 2º). Entretanto, segundo a pacífica jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, não se extrai dessas cláusulas constitucionais qualquer benefício fiscal automático, cuja concessão dependerá sempre da edição de lei. Nesse sentido:

ICMS. Cooperativas de consumo.

Falta de prequestionamento da questão concernente ao artigo 5º, "caput", da Constituição Federal (súmulas 282 e 356).

A alegada ofensa ao artigo 150, I, da Carta Magna é indireta ou reflexa, não dando margem, assim, ao cabimento do recurso extraordinário.

Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, "c", da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não

**RE 592891 / SP**

concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da CF), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 141800, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, DJ de 3/10/1997)

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência.

1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes.

2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção.

3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais



RE 592891 / SP

sociedades de pessoas e de capitais.

(...)

10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração. (RE 599.362, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, DJe de 10/2/2015, Tema 323)

E ainda: AI 740.269-AgR, Rel. Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, DJe de 3/10/2012; RE 437.776-AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, DJe de 1º/2/2011.

Também o art. 40 do ADCT não responde à pergunta formulada. Nesse dispositivo, o constituinte originário optou por determinar expressamente a manutenção da ZFM, *"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"*. Esse prazo foi sucessivamente alargado pelo constituinte derivado, que acresceu a ele 10 (dez) e, posteriormente, 50 (cinquenta) anos (arts. 92 e 92-A do ADCT).

É importante enfatizar, nesse ponto, que entre os muitos incentivos fiscais que beneficiavam e beneficiam a ZFM, nenhum deles prevê o direito a creditamento de IPI de produtos isentos.

O art. 1º do Decreto-Lei 288/67 define a ZFM como *"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"*.

Ao tratar da isenção do IPI sobre as mercadorias produzidas na ZFM, o art. 9º do Decreto-Lei 288/1967, na redação da Lei 8.387/1991, dispôs o seguinte:

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona

**RE 592891 / SP**

Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.

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

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei.

Esse art. 9º apenas confere aos produtos oriundos da ZFM, cumpridos os requisitos previstos nesse diploma legal, o benefício da isenção, que é causa de exclusão do crédito tributário, da qual decorre tão somente a inexistência da obrigação de pagar o tributo.

Esse dispositivo legal nada dispõe, todavia, acerca do direito ao crédito decorrente dos produtos isentos. Trata-se de disposição normativa que se limita a desonerar a operação de aquisição do insumo, mas que não estabelece direito ao aproveitamento do crédito na operação subsequente.

O art. 40 do ADCT, por sua vez, sequer aborda especificamente a isenção, muito menos o direito ao aproveitamento posterior do crédito; há, na disposição constitucional, mera previsão genérica da manutenção da ZFMe de seus incentivos fiscais.

Disso decorre, portanto, que apenas o direito à isenção do IPI, previsto no art. 9º do Decreto-Lei 288/67, que foi “constitucionalizado” pelo art. 40 do ADCT.

No julgamento do RE 566.819, o Ministro MARCO AURÉLIO, Relator, defendeu a inexistência de direito ao aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos isentos, consignando que, naquele caso particular, não havia lei prevendo o creditamento, razão pela qual não se pronunciou especificamente sobre essa situação. Mas a questão foi abordada em voto-vista proferido pela Ministra ELLEN GRACIE, que consignou expressamente que “*como a sistemática da não-cumulatividade*

**RE 592891 / SP**

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)”.

Observação semelhante constou do voto proferido pelo Ministro ILMAR GALVÃO no RE 212.484:

(...) nada impede a instituição, pela União, em favor dos industriais, a título de incentivo, do direito ao crédito do imposto presumido, desde que o faça por lei, o que não é o caso dos autos.

O mesmo se dá com o ICMS, conforme estabelece o inciso I do art. 155, § 2º, da Carta. O referido dispositivo, no inciso II, assentou que *“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”*.

A Constituição de 1988, nesse passo, limitou-se a transcrever a ressalva que, recorde-se, já havia sido inserida no art. 23, II, da Carta de 1969, pela EC n. 17/80 e que, por redundante, infirmaria o raciocínio acima exposto, não se houvesse revelado necessária para inviabilizar a aplicação da teoria do crédito pelo tributo presumido, que se achava consagrada pela jurisprudência do STF, e para estabelecer a possibilidade de o benefício fiscal, em relação ao ICMS, ser instituído por meio de lei complementar federal (cf. inc. XII, b), sem excluir, é óbvio, a hipótese de fazerem-no os próprios Estados, por meio de convênio.

Se em relação ao ICMS, que contava com o beneplácito jurisprudencial, a própria Constituição previu, possivelmente por isso mesmo, a necessidade de o benefício vir a ser instituído por lei, ou, obviamente, por meio de convênio, deveria haver sérias razões, aqui não demonstradas, para que se pudesse chegar a conclusão contrária no concernente ao seu símile, o IPI, que nunca foi contemplado, pelo julgador, com o crédito do imposto presumido.

Esse também foi o entendimento adotado pelo Plenário desta

**RE 592891 / SP**

CORTE ao apreciar a hipótese inversa, relativa ao aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos tributados quando o produto final é desonerado.

Com efeito, no julgamento conjunto do RE 475.551 (Rel. Min. CEZAR PELUSO, Rel. p/ acórdão Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, DJe de 13/11/2009), do RE 460.785 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe de 11/9/2009) e do RE 562.980 (Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Rel. p/ acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe de 4/9/2009, Tema 49), este último submetido à sistemática da repercussão geral, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL assentou que, sendo a operação de saída do produto final desonerada, o direito ao creditamento decorrente da aquisição de insumos tributados só surgiu após a edição da Lei 9.779/1999, que previu expressamente essa possibilidade em seu art. 11. No voto condutor do RE 460.785, o Ministro MARCO AURÉLIO sustentou:

O sistema tributário mostra-se uno. Deve-se considerar que, no tocante ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, a Constituição Federal é explícita ao prever que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes” e “acarretará a anulação do crédito relativo a operações anteriores” – alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do artigo 155. Pois bem, presente esse contexto a revelar o sistema, somente em 1999, até mesmo em observância à exigência instrumental do § 6º do artigo 150 da Carta Federal, veio à balha lei disciplinando o creditamento a envolver, implicitamente, a isenção na saída final do produto e incidência na entrada da matéria-prima. Assim dispôs a Lei nº 9.779/99:

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,

**RE 592891 / SP**

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.

Ocorreu com essa previsão a disciplina do direito a crédito, tal como exigido no § 6º do artigo 150 em comento e, sob o ângulo do sistema, no inciso II do § 2º do artigo 155, implicitamente – repito –, do crédito em se tratando de recolhimento na primeira fase de produção e isenção considerada a última fase.

Antes do advento da Lei nº 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, levando-se em conta a isenção.

Improcede o que consignado no acórdão em exame, ou seja, que a Lei nº 9.779/99 apenas consagrou o direito de creditamento já previsto no ordenamento jurídico brasileiro segundo a interpretação das normas constitucionais.

Ao contrário, estas últimas direcionam no sentido de, fora a problemática alusiva ao princípio da não-cumulatividade - e este pressupõe dupla incidência e não a incidência em certa base e isenção na seguinte -, ter-se como necessária, para caminhar-se no sentido do benefício, lei expressa tal como finalizado no § 6º do artigo 150 e na alínea "a" do inciso II do § 2º do artigo 155.

Muitos contribuintes procederam com apego a esses princípios e não se aventuraram no lançamento de crédito, inegavelmente inexistente. Assim aconteceu, inclusive, com a recorrida no que veio a ajuizar mandado de segurança para ter o direito reconhecido judicialmente, pretendendo alcançar período anterior, até mesmo, aos cinco anos que antecederam à

**RE 592891 / SP**

impetração. Há de marchar-se com absoluta segurança, evitando-se surpresa quer considerada a postura do contribuinte, quer a do próprio fisco.

Não há dúvidas, assim, de que o legislador pode, por razões de política fiscal, editar lei prevendo o direito ao crédito de IPI em decorrência da aquisição de insumos isentos, quando tributada a operação subsequente.

Todavia, esse creditamento, que não decorre do princípio da não cumulatividade, deve decorrer, necessariamente, de previsão em lei específica, nos termos dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, II, *a*, da CF/1988.

É importante deixar claro também que não se questiona, aqui, a relevância da criação da Zona Franca de Manaus e a sua manutenção expressa pela CF/88, salientados no acórdão recorrido e nos votos até agora proferidos.

É indubitável que a região amazônica possui peculiaridades socioeconômicas que certamente autorizam o legislador a conferir tratamento tributário especial aos insumos advindos da ZFM.

É legítimo, portanto, que o legislador trate de forma desigual as mercadorias produzidas na ZFM (como, de fato, o fez no Decreto-Lei 288/1967) com relação às oriundas de outras regiões do país, podendo inclusive estabelecer, com relação àquelas, direito ao creditamento decorrente de sua aquisição.

Entretanto, conforme pacífica jurisprudência desta CORTE, “*a outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica (...)*” (ADI 1.247-MC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 8/9/1995).

Assim, o Poder Judiciário não pode, com base tão somente na promoção da isonomia material e na redução das desigualdades regionais, conceder a determinados contribuintes um benefício fiscal não previsto em lei, sob pena de ofensa ao art. 150, § 6º, da CF, e ao princípio da separação dos poderes. Nesse sentido, em casos semelhantes:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - IOF/CAMBIO -

**RE 592891 / SP**

DECRETO-LEI 2.434/88 (ART. 6º) - GUIAS DE IMPORTAÇÃO EXPEDIDAS EM PERÍODO ANTERIOR A 1º DE JULHO DE 1988 - INAPLICABILIDADE DA ISENÇÃO FISCAL - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - AGRAVO IMPROVIDO.

(...)

A exigência constitucional de lei formal para a veiculação de isenções em matéria tributária atua como insuperável obstáculo a postulação da parte recorrente, eis que a extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção.

Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado.

É de acentuar, neste ponto, que, em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, rel. Min. CELSO DE MELLO).

(...)

AI 142.348-AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, DJ de 24/3/1995)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PNEUS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE 40% DO VALOR DEVIDO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS

**RE 592891 / SP**

POR MONTADORAS. PEDIDO DE EXTENSÃO A EMPRESA DA ÁREA DE REPOSIÇÃO DE PNEUMÁTICOS POR QUEBRA DA ISONOMIA. IMPOSSIBILIDADE. LEI FEDERAL 10.182/2001. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ARTS. 37 E 150, II). CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ART. 111).

Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica.

No caso em exame, a eventual conclusão pela inconstitucionalidade do critério que se entende indevidamente restritivo conduziria à inaplicabilidade integral do benefício fiscal. A extensão do benefício àqueles que não foram expressamente contemplados não poderia ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada. Precedentes.

Recurso extraordinário provido. (RE 405.579, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, DJe de 4/8/2011)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. TRIBUTOS. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. SUPRESSÃO OU EQUIPARAÇÃO. PODER JUDICIÁRIO. ATUAÇÃO COMO LEGISLADOR POSITIVO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I - É defeso ao Poder Judiciário, com base no princípio da isonomia, atuar na condição anômala de legislador positivo para suprimir ou equiparar as alíquotas de tributos recolhidos pelas instituições financeiras em relação àquelas suportadas pelas demais pessoas jurídicas, uma vez que essa competência não lhe foi deferida pela ordem constitucional. Precedentes.

II - Agravo regimental improvido. (RE 335.275-AgR-segundo, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, DJe de 28/3/2011)

E ainda: RE 579.708-ED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma,

**RE 592891 / SP**

DJe de 23/8/2013; RE 488.455-AgR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, DJe de 30/10/2012; e RE 370.590-AgR, Rel. Min. EROS GRAU, Segunda Turma, DJe de 16/5/2008.

Acrescente-se também que não procede o argumento de que a vedação ao creditamento decorrente da aquisição de insumos oriundos da ZFM descaracterizaria a isenção previsto no art. 9º do Decreto-Lei 288/1967, que se transformaria em mero diferimento.

Na verdade, o diferimento é exatamente o efeito econômico da desoneração tributária, quando concedida a impostos plurifásicos não cumulativos como o IPI.

Em outras palavras, o argumento de que a desoneração tributária seria descaracterizada caso não se reconheça o direito ao crédito não guarda qualquer especificidade com a ZFM.

O acolhimento dessa tese importaria verdadeira revisão do entendimento já pacificado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL em casos diversos. Tanto é que, no julgamento do RE 353.657, tal alegação foi expressamente rechaçada no voto condutor do acórdão, da lavra do Ministro MARCO AURÉLIO:

Descabe raciocinar com o instituto do diferimento, porque conflitante, no caso, com a tipologia do tributo em análise, ou seja, do Imposto sobre Produtos Industrializados. A não-tributação e a alíquota zero são práticas específicas, que encontram motivação única, em vista do mercado.

Em um primeiro passo, incentivam a atividade industrial, afastando o desembolso de valores e com isso contribuindo para a manutenção de capital de giro.

Estão direcionadas não ao benefício do contribuinte de fato, daquele que adquire o produto final e acaba pagando o preço do negócio jurídico com o tributo incluído, mas do adquirente de certo insumo indispensável à fabricação, que fica, nessa fase, desonerada do tributo. Concluir que, no caso, sob pena de tratar-se de simples diferimento, cabe o creditamento sem que antecedido de previsão legal de alíquota para tanto, da cobrança do tributo, importa em estender o benefício a

**RE 592891 / SP**

operação diversa daquela a que está ligado e, mais do que isso, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas.

Haverá, alfim, o creditamento e a transferência, ao adquirente do produto industrializado, da totalidade do ônus representado pelo tributo, conforme parâmetros da nota fiscal, sem abater-se, nessa operação, o pseudocrédito, já que esse permanecerá na escrituração fiscal de quem de direito, na conta crédito e débito daquele que se mostra como o contribuinte de direito, embora não arcando, ante a figura do contribuinte de fato, com o ônus concernente ao tributo.

Sob qualquer ângulo que se examine o pleito dos contribuintes, surgem perplexidades que jamais poderão ser tidas como simples decorrência do sistema constitucional.

Na verdade, ainda que mantida a vedação ao creditamento presumido, o diferimento não é o único efeito econômico possível resultante da desoneração tributária na área da ZFM. É que, se a última etapa do processo de industrialização ocorrer dentro da área de livre comércio – ou seja, se o produto industrializado seguir da ZFM diretamente para a comercialização – a isenção representará não um mero diferimento, mas verdadeira dispensa da exação.

Nessa hipótese, o produto chegará ao adquirente final sem qualquer incidência de IPI, o que traz claras vantagens competitivas às indústrias localizadas no Polo Industrial. Com efeito, a proibição ao crédito ficto acaba, na verdade, por estimular a instalação de toda a cadeia industrial de determinado produto, ou ao menos a última fase de seu processo manufatureiro, dentro da área de incentivo, pois é a única hipótese em que a medida desonerativa acarreta o afastamento integral, e não apenas diferimento, do IPI.

Não é difícil antever, portanto, que, com o acolhimento do pretendido creditamento, o polo industrial da ZFM passará a produzir, prioritariamente, insumos, matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários. Paralelamente, a produção de produtos finais, a demandarem maior grau de complexidade técnica e a gerarem empregos

**RE 592891 / SP**

mais bem remunerados, migrariam da ZFM para as demais localidades do território nacional.

Com isso, ao contrário da perspectiva constitucional de estímulo ao desenvolvimento regional por meio do fortalecimento da Zona Franca, o cenário será de mitigação da importância e da capacidade de aproveitamento técnico daquele Polo Industrial.

Por fim, não é demais realçar que a ZFM goza de diversos benefícios tributários, que vão muito além da isenção do IPI das mercadorias lá produzidas, como, entre outros: (1) isenção de IPI e de II (Imposto de Importação) na entrada de mercadorias estrangeiras destinadas a seu consumo interno ou industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação (Decreto-Lei 288/1967, art. 3º, *caput*); (2) redução de até 88% (oitenta e oito por cento) do II – relativo a insumos de origem estrangeira empregados na mercadoria – na saída de produtos industrializados na ZFM para outro ponto do território nacional (Decreto-Lei 288/1967, art. 7º, § 4º); (3) equivalência, para todos os efeitos fiscais, entre a exportação brasileira para o estrangeiro e a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na ZFM ou reexportação para o estrangeiro (Decreto-Lei 288/67, art. 4º); (4) isenção de IE (Imposto de Exportação) na exportação de mercadorias da ZFM (Decreto-Lei 288/1967, art. 5º); (5) redução de alíquota da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA (Lei 10.637/02, art. 2º, § 4º, e Lei 10.833/03, art. 2º, § 5º); (6) alíquota zero para a Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e matérias de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados e



RE 592891 / SP

consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (Lei 10.637/02, art. 5º-A).

Assim, teoricamente, o preço das mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus será naturalmente mais competitivo do que os similares produzidos fora da região. Nisso, justamente, reside o incentivo – em sentido amplo – de que trata o art. 43 da CF/1988.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário, denegando a segurança.

Proponho como tese a ser fixada a seguinte: *“a aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus não gera direito a crédito de IPI”*.



25/04/2019

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891 SÃO PAULO

V O T O

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: **Também eu**, Senhor Presidente, **por não vislumbrar** transgressão a qualquer das cláusulas constitucionais invocadas pela União Federal, **acompanho**, *integralmente*, o **primoroso e substancioso** voto proferido pelo eminente Ministro EDSON FACHIN.

Em consequência, nego provimento ao presente recurso extraordinário.

É o meu voto.



25/04/2019

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

Voto para que não haja empate. A decisão será favorável à parte recorrida. Eu nego provimento a ambos os recursos.

Cumprimento, inicialmente, a Procuradora da Fazenda Nacional, a Dra. Luciana Moreira; todos os advogados que foram à tribuna; o Dr. Humberto Jacques, que ontem fez uma belíssima sustentação; e todos os que já proferiram voto. As questões técnicas já foram colocadas. Todos os votos proferidos honram este Tribunal e, do ponto de vista técnico, os debates já foram realizados.

Meu voto simplesmente acompanha, no recurso de relatoria da Ministra **Rosa Weber**, o voto de Sua Excelência; e, no de relatoria do Ministro **Marco Aurélio**, o voto da divergência, com a vênua de estilo.

Nego provimento aos recursos.



25/04/2019

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891 SÃO PAULO

PROPOSTA

(De tese em repercussão geral)

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER – Proponho o seguinte enunciado:

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constantes do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinado com o comando do art. 40 do ADCT.



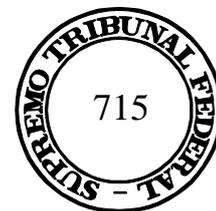
25/04/2019

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891 SÃO PAULO

V O T O
(s/ proposta)

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: **Manifesto-me**, Senhor Presidente, **de inteiro acordo** com a proposta ora formulada pela eminente Ministra ROSA WEBER, **no sentido de que**: *“Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”*.

**PLENÁRIO****EXTRATO DE ATA****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 592.891**

PROCED. : SÃO PAULO

RELATORA : MIN. ROSA WEBER

RECTE.(S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

RECDO.(A/S) : NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS DO BRASIL
TELECOMUNICAÇÕES LTDA

ADV.(A/S) : LEO KRAKOWIAK (01914/A/DF, 2301-A/RJ, 26750/SP)

AM. CURIAE. : AFICAM - ASSOCIAÇÃO DAS INDÚSTRIAS E EMPRESAS DE
SERVIÇOS DO PÓLO INDUSTRIAL DO AMAZONAS

ADV.(A/S) : ARIANE COSTA GUIMARÃES (29766/DF) E OUTRO(A/S)

AM. CURIAE. : ESTADO DO AMAZONAS

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS

AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO AMAZONAS -
FIEAMADV.(A/S) : SERGIO BERMUDES (02192/A/DF, 10039/ES, 177465/MG,
17587/RJ, 64236A/RS, 33031/SP) E OUTRO(A/S)

Decisão: O Tribunal deliberou adiar o julgamento para a sessão do dia 25 de maio. Ausentes, justificadamente, o Ministro Dias Toffoli e, nesta assentada, os Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 11.05.2016.

Decisão: Após o voto da Ministra Rosa Weber (Relatora), que conhecia do recurso e a este negava provimento, no que foi acompanhada pelos Ministros Edson Fachin e Roberto Barroso, por distintos argumentos, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Declarou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia e, nesta assentada, o Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela recorrente União, a Dra. Luciana Miranda Moreira, Procuradora da Fazenda Nacional; pela recorrida Nokia Solutions and Networks do Brasil Telecomunicações LTDA., o Dr. Léo Krakowiak; pelo *amicus curiae* Estado do Amazonas, o Procurador do Estado Dr. Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho; pelo *amicus curiae* Federação das Indústrias do Estado do Amazonas - FIEAM, o Dr. Luiz Felipe Freire Lisboa, e, pelo *amicus curiae* AFICAM - Associação das Indústrias e Empresas de Serviços do Pólo Industrial do Amazonas o Dr. Marcos Joaquim Gonçalves Alves. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 25.05.2016.

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se a seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de



insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 25.04.2019.

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Gilmar Mendes e Roberto Barroso.

Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Elias Ferreira Dodge.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário