

REVISTA DIALÉTICA  
DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
(RDDT)

ISSN 1413-7097

242

(NOVEMBRO - 2015)

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Impressão  
*Edições Loyola*

Indexação em base de dados nacionais:  
RVBI (Periódicos) - Senado Federal  
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:  
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal  
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,  
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª  
Regiões

*Jacques Jesion*  
é o autor da obra reproduzida em  
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site  
[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque  
exemplares anteriores da

*Revista Dialética de Direito Tributário.*

Complete sua coleção.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**

Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (11) 5084-4544

[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)

SUMÁRIO

**Doutrina**

*Alexandre Macedo Tavares* - ICMS declarado e não pago e a atipicidade penal da conduta

1. Considerações preliminares. 2. Ilícito penal tributário. 3. Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário. 4. Caracterização dos delitos fiscais. 5. A assunção do custo tributário e sua desconexão com a relação jurídico-tributária. 7

*André Mendes Moreira e Eduardo Lopes de Almeida Campos* - Direito ao crédito presumido de IPI decorrente da entrada de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus

1. Introdução. 2. Breve histórico da Zona Franca de Manaus. 3. Do direito ao crédito presumido de IPI nas aquisições de insumos isentos e do caso específico da Zona Franca de Manaus. 4. Da necessidade de harmonia entre a interpretação do texto constitucional e os demais direitos fundamentais previstos na Constituição. 5. Conclusão. 21

*Fábio Pallaretti Calcini* - IRPJ. CSLL. Subvenção para investimento. A jurisprudência do Carf

1. Introdução. 2. Subvenção. Aspectos gerais. 3. Tributação e subvenção. Efeitos. 4. Considerações finais. 34

*Hugo de Brito Machado* - A não cumulatividade do ICMS como princípio constitucional

1. Introdução. 2. A não cumulatividade do ICMS no Direito brasileiro. 3. Os sujeitos passivos da obrigação tributária. 4. A não cumulatividade como princípio constitucional. 55

*Marcus de Freitas Gouvêa* - Industrialização e a amplitude da hipótese de incidência do IPI

1. Introdução. 2. A industrialização na lei, na doutrina e na jurisprudência. 3. A disciplina da industrialização no afastamento da incidência do IPI. 4. situações limites de industrialização: o caso do RE 627.280 RG/RJ. 5. Conclusões. 59

*Paulo Honório de Castro Júnior, Rodrigo Henrique Pires e Gabriela Cristina Mota Ribeiro* - Diretrizes conservadoras para um plano de Participação nos Lucros e Resultados - PLR

I. Introdução. II. Noções gerais a respeito da PLR e o seu tratamento jurídico. III. Requisitos formais do plano de PLR. IV. Requisitos materiais do plano de PLR. V. Conclusão. 72

*Pedro Guilherme Modenese Casquet e Cesar Augusto Seijas de Andrade* - A possibilidade de recuperação de créditos fiscais por meio do Reintegra nas saídas destinadas à Zona Franca de Manaus

I - À guisa de introdução. II - A Zona Franca de Manaus. III - Incentivos fiscais concedidos à exportação: aplicação do princípio do destino. IV - A equiparação das vendas para a Zona Franca de Manaus às operações de exportação para efeitos tributários e a base de cálculo dos créditos apurados no Reintegra. V - Conclusão. 86

*Ricardo Lodi Ribeiro* - O dever de comunicar à Fazenda Pública o planejamento fiscal no Brasil

I) Introdução. II) O Projeto Beps e o dever de comunicar o planejamento fiscal agressivo. III) A introdução do dever de comunicar o planejamento fiscal no Brasil. IV) O parágrafo único do artigo 116 do CTN e o dever de informar o planejamento fiscal. V) Conclusão. 96

*Sergio André Rocha* - Compensação de resultados negativos na nova sistemática de tributação de lucros auferidos no exterior  
 1. Introdução. 2. Compensação de prejuízos acumulados. 3. Resultado negativo de consolidação. 4. "Pavi" negativa. 5. Conclusão. 115

*Túlio Anderson Soares de Lira* - O laudo de mensuração do ágio por rentabilidade futura em operações societárias - antes e após a Lei 12.973/2014  
 Introdução. 1. Ágio contábil, ágio tributário e laudo de avaliação - conceitos e utilizações. 2. Do instrumento de prova do *goodwill* na antiga redação do Decreto-lei 1.598/1977. 3. Mudanças e expectativas após as alterações da Lei 12.973/2014. 4. Considerações finais. 123

*Vinicius Monte Serrat Trevisan* - O direito de crédito do PIS e da Cofins não cumulativa em relação às despesas com mão de obra pagas a pessoa física  
 1. Introdução. 2. Da não cumulatividade do PIS e da Cofins prevista na Constituição Federal. 3. Conclusão. 143

**Pareceres**  
*Heron Arzua e Leonardo V. Toledo de Andrade* - Sobre a cobrança antecipada do ICMS nas operações interestaduais  
 1. Consulta. 2. Considerações. 3. Conclusões. 154

*Ives Gandra da Silva Martins* - Estímulos fiscais para o desenvolvimento econômico em projetos com impactos favoráveis à preservação e recuperação ambiental  
 Consulta. Resposta. 164

**Jurisprudência**

**Íntegras de Acórdãos**

- Certidão positiva de débitos, com efeito de negativa - estabelecimento filial com CNPJ distinto do atribuído à devedora (STJ - 1ª T.) 182
- Execução fiscal - penhora de créditos futuros, resultantes de vendas com cartão de crédito e débito - faturamento da empresa - medida excepcional - medida cautelar procedente - efeito suspensivo ao recurso especial (STJ - 1ª T.) 184
- Execução fiscal - presunção de dissolução irregular - redirecionamento ao sócio-gerente da ocasião do ato presumidor da dissolução (STJ - 2ª T.) 189
- ISS - base de cálculo - centro de formação de condutores - não incidência sobre valores pagos pela expedição de documentos (STJ - 1ª T.) 197
- Mandado de segurança - consumidor livre - Contrato de Uso dos Sistemas de Distribuição (Cusd) - energia elétrica - cobrança do ICMS - impossibilidade (TJBA - 5ª Câm. Cív.) 201

**Proposta de Súmula Vinculante**

- ICMS - entrada de mercadoria importada do exterior - legitimidade da cobrança por ocasião do desembaraço aduaneiro (STF - Pleno) 205

**Ementário de Acórdãos**

- Classificação de mercadorias - erro - revisão aduaneira - multa por infração ao controle (Carf - 2ª C./1ª T. Ord.) 208
- Cofins - base de cálculo - cooperativas - deduções próprias das operadoras de planos de saúde (Carf - 3ª T.) 208
- Cofins - decadência - prazo homologatório - aplicação de súmulas do antigo Conselho de Contribuintes (Carf - 4ª C./1ª T. Ord.) 209
- Cofins - fundação de direito privado - isenção - natureza jurídica de cada receita (Carf - 3ª T.) 209
- Cofins e PIS - inclusão do ISS no conceito de receita ou faturamento - possibilidade (STJ - 2ª T.) 210

- Cofins e PIS - não cumulatividade - tributação monofásica - revenda com alíquota zero - crédito - pressuposto de sobreposição de incidências (STF - 1ª T.) 211
- Contribuição ao Funrural - empregador pessoa física - matéria sob exame da repercussão geral (STF - 1ª T.) 212
- Contribuição ao Senai - abono previsto em acordo coletivo de trabalho - pagamento em parcela única - eventualidade - não incidência (STJ - 2ª T.) 212
- Contribuição previdenciária - adicional de risco de vida - natureza jurídica da verba - questão infraconstitucional (STF - 1ª T.) 213
- Contribuição previdenciária - base de cálculo - abono único previsto em convenção coletiva de trabalho - não incidência (Carf - 4ª C./3ª T. Ord.) 213
- Contribuição previdenciária - lançamento por homologação - prazo prescricional - crédito declarado em GFIP - termo inicial (STJ - 2ª T.) 214
- Contribuição previdenciária - participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados - bônus de contratação - pagamento vinculado à permanência na empresa (Carf - 4ª C./1ª T. Ord.) 215
- Contribuição previdenciária - portador de doença incapacitante - repetição de indébito (STF - 1ª T.) 216
- Contribuição previdenciária - recolhimento pelos dependentes do "de cujus", contribuinte individual, para obtenção de pensão por morte - impossibilidade (STJ - 1ª T.) 216
- Contribuição previdenciária - salário-utilidade - veículo fornecido pela empresa - necessidade (Carf - 3ª C./1ª T. Ord.) 217
- Contribuição previdenciária sobre os primeiros quinze dias do auxílio-doença - questão infraconstitucional (STF - 1ª T.) 218
- Contribuição previdenciária - valores recolhidos em ação trabalhista - obrigação "ex lege" - repetição de indébito - inviabilidade - valores pagos por facultativo - possibilidade (STJ - 2ª T.) 218
- Contribuição sobre comercialização de produtos rurais - contribuinte individual sem empregados - questão constitucional (STJ - 2ª T.) 219
- Contribuições ao Sesc, Senac e Inca - adicionais ao Sebrae, Apex e ABDI - imunidade - abrangência - matéria objeto de repercussão geral (STF - 1ª T.) 220
- CPMF - alíquota zero - fundo de investimento imobiliário - benefício fiscal - inexistência de lei específica - impossibilidade de interpretação extensiva (STJ - 2ª T.) 220
- Declaração de inconstitucionalidade pelo STF - eficácias normativa e executiva da decisão - distinções - inexistência de efeitos sobre sentenças anteriores contrárias (STF - Pleno) 221
- Execução fiscal - prova emprestada - interceptações telefônicas, e-mail e escutas ambientais - obtenção em inquérito policial - necessidade de contraditório no processo administrativo (STJ - 2ª T.) 222
- ICMS - concessionária de veículos - consumidor residente no estado de destino - intermediação ou venda - debate de natureza infraconstitucional (STF - 1ª T.) 224
- ICMS - convênio - incidência na operação de combustíveis - Convênios 110/07, 101/08 e 136/08 - estorno - modulação de efeitos (STF - Pleno) 225
- Imposto de importação - acordo de complementação econômica - desnaturação da certificação de origem (Carf - 2ª C./1ª T. Ord.) 226
- Imposto de renda - cessão de créditos - coligadas - capitalização de cisão parcial - incorporação, multa e responsabilidade do sucessor (Carf - 4ª C./1ª T. Ord.) 226
- Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro - intermediadora de prestação de serviços - exclusão de valores repassados a terceiros - salários e encargos sociais - questão infraconstitucional (STF - 1ª T.) 227
- Imposto de renda - encargos financeiros desnecessários - adiantamentos para compras futuras - subvenção para custeio - multas isolada e de ofício - cumulação (Carf - 4ª C./1ª T. Ord.) 228
- Imposto de renda - fase de auditoria - dever de investigar - pagamento sem causa (Carf - 4ª C./1ª T. Ord.) 229
- Imposto de renda - incorporação de ações - natureza jurídica - ganho de capital - valores de mercado e contábil (Carf - 4ª C./1ª T. Ord.) 230
- Imposto de renda - norma geral antielisiva - eficácia - ato jurídico abusivo (Carf - 2ª C./1ª T. Ord.) 230

ou descontado de terceiro, à exceção da hipótese em que ocorrer a substituição tributária. Se, no prazo regularmente assinalado, não houver o recolhimento do débito decorrente da venda por responsabilidade própria, caracterizado estará a inadimplência, desafiando a cobrança atuação estatal, acrescida de multa e juros, sem que esta infração tributária material, contudo, ostente relevância na esfera penal. Se, no prazo legal, todavia, não recolher o ICMS que cobrara na qualidade de substituto tributário, estará incurso nas sanções do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990; e,

*Quinto*, porque sobre o prisma do postulado da unidade do injusto penal tributário, se o *simples inadimplemento* não configura uma circunstância capaz de deflagrar a responsabilidade pessoal do sócio-administrador pela dívida fiscal societária, (inteligência da Súmula nº 430 do STJ), inteiramente descabida se revela a criminalização dessa conduta.

A guisa de fecho, salta aos olhos que a reprovabilidade não está centrada no simples inadimplemento do imposto declarado ao Fisco. Não nos parece seja este o bem jurídico tutelado pela norma hospedeira do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Ao revés, o tipo penal encontra-se centrado na conduta omissiva de recolhimento do tributo “cobrado” ou “descontado”, na qualidade de sujeito passivo, o qual deve recolher aos cofres públicos.

Contrariamente, fosse a *intentio* de o legislador criminalizar penalmente todo e qualquer não pagamento de tributo, simplesmente teria omitido, no texto legal, a expressão *cobrado* ou *descontado*. Descabido importar-se para a província do Direito Penal o fundamento da repercussão econômica do tributo, reprovavelmente aplicável à matéria afeta à repetição do indébito. A distinção entre contribuinte de direito (*tax payer*) e contribuinte de fato (*tax bearer*), indiscriminadamente aplicada pela jurisprudência sobre repetição e indébito, torna-se inócua na esfera penal em razão dos elementos ínsitos ao tipo penal, centrado nas vetoriais do *tributo cobrado* ou *descontado*. Pressupõe-se, à caracterização do delito estampado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, que o contribuinte tenha o dever legal de “cobrar” ou “descontar” o ICMS daquele de quem se cobra ou desconta. Antecipa-se a cobrança ou o desconto. No caso do ICMS, o consumidor final (contribuinte de fato) não figura como sujeito passivo do ICMS. A obrigação é do contribuinte de direito, com exceção, como já consignado alhures, do regime jurídico da substituição tributária.

É mais que chegada a hora dos Tribunais pátrios deterem suas atenções e revisarem a ideia que subjaz ao tipo penal capitulado no art. 2º, inciso, II, da Lei nº 8.137/1990, sob pena da prevalência dessa exegese ter o condão de patrocinar, indiscriminadamente, a odiosa criminalização do simples inadimplemento de tributo. Essa draconiana interpretação, além de convalidar a possibilidade de o Estado valer-se do juízo criminal como um meio indireto da cobrança de tributos, vem transformando o digno representante do Ministério Público num típico *minotauro*, o qual inconscientemente passa a atuar, em processos desse jaez, com cabeça de Promotor de Justiça e corpo de Procurador da Fazenda do Estado.

## Direito ao Crédito Presumido de IPI Decorrente da Entrada de Insumos Isentos Provenientes da Zona Franca de Manaus

André Mendes Moreira

Eduardo Lopes de Almeida Campos

### 1. Introdução

Com o intuito de reduzir as desigualdades regionais por meio da promoção do desenvolvimento do norte do País, o Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, instituiu, entre outros, a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de todas as mercadorias<sup>1</sup> produzidas na Zona Franca de Manaus (ZFM) destinadas à comercialização no País.

O benefício foi recepcionado pela Constituição de 1988, por meio do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que prorrogou por 25 anos, a contar da promulgação da Carta, todos os incentivos fiscais concedidos à ZFM. Posteriormente, o prazo foi prorrogado pelas Emendas Constitucionais nºs 42/2003 e 83/2014, vigorando atualmente até o ano de 2073.

Contudo, a União Federal tem adotado o entendimento de que a isenção do IPI implica a inexistência de crédito a ser abatido nas operações subsequentes gravadas pelo imposto. Tal prática torna o incentivo fiscal completamente inútil, deixando de se traduzir em benefício para os produtores da região. Isso porque, como será visto, inexistindo o direito ao crédito decorrente da aquisição de insumos isentos, o tributo incidente na próxima etapa é cobrado sem abatimento algum. Logo, em se tratando de um benefício fiscal destinado à promoção do desenvolvimento de determinada região com desvantagens competitivas, toda a vantagem com-



**André Mendes Moreira**

é Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG, Doutor (USP) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário e Advogado.



**Eduardo Lopes de Almeida Campos**

é Doutorando em Direito Tributário pela UFMG, Mestre em Teoria do Direito pela PUC-Minas e Advogado.

<sup>1</sup> Obedecidas as condições do art. 7º do DL nº 288/1967 e com exceção daquelas mencionadas no art. 3º, parágrafo 1º, do referido diploma legal, *verbis*:

“Art. 3º (...)

§ 1º Excetuam-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 3.303 a 3.307 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)”

pensatória que decorreria do benefício fiscal desaparece caso o crédito não seja reconhecido.

O objetivo do presente trabalho é defender a tese de que o direito ao crédito presumido de IPI decorrente das entradas de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus é um corolário lógico e uma condição *sine qua non* para a eficácia da norma que concede isenção aos produtos oriundos da Zona Franca de Manaus. Confira-se.

## 2. Breve Histórico da Zona Franca de Manaus

A Zona Franca de Manaus foi criada pela Lei nº 3.173/1957 como um porto franco, em uma área delimitada no interior da capital do Amazonas, às margens do Rio Negro. De acordo com a referida lei, durante o período em que ali permanecessem, as mercadorias de procedência estrangeira desembarcadas diretamente na área e destinadas ao consumo interno não estariam sujeitas ao pagamento de encargos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais que viriam a gravá-las, sendo ainda facultado o seu beneficiamento e depósito na própria ZFM<sup>2</sup>.

Como uma das primeiras Zonas Francas de que se tem notícia no mundo<sup>3</sup>, a ZFM é fruto de um período de abertura das economias nacionais para a influência do capital estrangeiro no contexto da Guerra Fria. Nada obstante, desde a sua concepção pelo Deputado Francisco Pereira da Silva (PSD/AM), o projeto alinhava-se também à preocupação de que o encerramento dos ciclos econômicos da borracha<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Lei nº 3.173/1957:

“Art. 1º É criada em Manaus, capital do Estado do Amazonas, uma zona franca para armazenamento ou depósito, guarda, conservação beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas.

Art. 2º O Governo Federal fará demarcar, nas imediações da cidade, à margem do rio Negro e em lugar que reúna condições de calado e acostagem satisfatórias, uma área de terras não inferior a duzentos hectares, onde ficará localizada a zona franca, com as instalações e serviços adequados ao seu funcionamento.

(...)

Art. 3º Na zona franca que for demarcada, serão construídas instalações portuárias com armazéns terrestres e cais flutuantes acostável, segundo o tipo exigido pela grande variação do nível das águas da região.

(...)

Art. 5º As mercadorias de procedência estrangeira, quando desembarcadas diretamente na área da zona franca de Manaus, e enquanto permanecerem dentro da mesma, não estarão sujeitas ao pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais que venham gravá-las, sendo facultado o seu beneficiamento e depósito na própria zona de sua conservação.”

<sup>3</sup> SERÁFICO, José; e SERÁFICO, Marcelo. “A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil”. *Estudos Avançados* v. 19, nº 54, 2005, pp. 99-113.

<sup>4</sup> O Brasil vivenciou dois ciclos expressivos de produção de borracha durante os séculos XIX e XX. O primeiro deles foi com a descoberta do processo de vulcanização por Charles Goodyear e seu uso durante Segunda Revolução Industrial, que tornou o látex um importante produto de exportação no Brasil. Este ciclo se encerrou, contudo, com a exportação de sementes da *Hevea brasiliensis* (seringueira) para Londres e seu replantio em Singapura e, posteriormente, para outras colônias francesas e holandesas. As colônias europeias na Ásia passaram a dominar a produção mundial do látex, derrubando o preço da borracha e o poderoso mercado da Amazônia. O segundo ciclo ocorreu quando da dominação japonesa dos países produtores de borracha na Segunda Guerra Mundial, o que causou uma crise nos Estados Unidos em razão da interrupção da exportação da matéria prima para o país. A saída encontrada pelos Norte Americanos para suprir a forte demanda de borracha da indústria militar foi o investimento na produção de borracha no Brasil, mediante o patrocínio de migração de mão de obra em massa do Nordeste para a Amazônia em uma série de acordos que ficaram conhecidos como “Acordos de Washington”. Infelizmente, a precariedade das

viesse a isolar a região amazônica do restante do Brasil em termos socioeconômicos<sup>5</sup>.

Posteriormente, o Decreto-lei nº 288/1967 ampliou o escopo jurídico da região, transformando-a em:

“(…) área de livre comércio de importação, 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” (art. 1º, destacamos).

Frisa-se que é explicitamente reconhecido na lei ser o fator distância um forte motivador da desigualdade regional, já que há uma tendência de que novas indústrias se instalem perto de regiões com desenvolvimento já avançado, visando reduzir os custos com transporte, aproveitar-se da infraestrutura existente e da disponibilidade de mão de obra qualificada, aproximar-se do mercado consumidor, entre outros fatores. Daí justificar-se a criação de incentivos fiscais que, como se sabe, funcionam como contrapeso a esta tendência aglutinativa, sendo essenciais para promover o desenvolvimento de regiões periféricas.

Com tal propósito, estabeleceu-se no art. 9º do DL nº 288/1967 que “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” (destacamos).

Vista por muitos como um projeto fortemente ligado aos ideais da ditadura militar de 1964-1985, ainda assim a ZFM tem, atualmente, seus benefícios e propósitos devidamente reconhecidos, tendo se tornado parte fundamental dos projetos de desenvolvimento nacional e de redução das desigualdades sociais e regionais que constituem objetivos delineados pela Constituição de 1988. Neste sentido, houve por bem o Constituinte prorrogar a condição de zona franca na região por mais 25 anos a contar da promulgação da Constituição (art. 40 do ADCT<sup>6</sup>).

Vale ressaltar também que, além dos propósitos de desenvolvimento regional que amparam a plena recepção da ZFM pela CR/1988 (arts. 3º, inc. III; 43, parágrafo 2º, inc. III; 151, inc. I e 170, inc. VII<sup>7</sup>), formou-se a consciência de que o desen-

condições de trabalho tanto fez com que as vidas de metade dos 60 mil imigrantes nordestinos percessem, em um episódio que ficou conhecido como a “Batalha da Borracha”, quanto fez com que os Estados Unidos abandonassem totalmente os investimentos na região com o fim da guerra. Sobre o primeiro ciclo, ver PRADO JÚNIOR, Caio. *História econômica do Brasil*. São Paulo: Brasiliense, 2006. Sobre a Batalha da Borracha, ver MARTINELLO, Pedro. *A batalha da borracha durante a Segunda Guerra Mundial*. Série Estudos e Pesquisas 1. Rio Branco: Cadernos Ufac, 1988.

<sup>5</sup> SERÁFICO, José; e SERÁFICO, Marcelo. “A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil”. *Estudos Avançados* v. 19, nº 54, 2005, pp. 99-113.

<sup>6</sup> ADCT:

“Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre 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.”

<sup>7</sup> CR/1988:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...)

volvimento industrial da região era igualmente fundamental para a preservação ambiental da floresta Amazônica, tendo em vista o inevitável redirecionamento das atividades econômicas para o extrativismo vegetal que ocorreria caso a região fosse abandonada pela atividade industrial. Evidência disso é o fato de o Estado do Amazonas ter um dos menores índices de desmatamento de toda a região Norte, como se pode observar na tabela abaixo:

Estados	Área desmatada (Prodes 2014 km <sup>2</sup> ) <sup>8</sup>	Área do Estado <sup>9</sup>	
Acre	312	164.123,74	19%
Amazonas	464	1.559.148,89	3%
Amapá	(Indisponível)	142.828,52	---
Maranhão	246	265.549,563 <sup>10</sup>	9%
Mato Grosso	1.048	903.378,29	12%
Pará	1.829	1.247.954,32	15%
Rondônia	668	237.590,54	28%
Roraima	233	224.303,19	10%
Tocantins	48	277.720,57	2%

Portanto, o desenvolvimento industrial se tornou também um fator importante de preservação ambiental na região, tendo em vista a necessidade de ocupação planejada e organização das atividades econômicas<sup>11</sup>.

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. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

(...)

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

VII - redução das desigualdades regionais e sociais."

<sup>8</sup> Dados do projeto Prodes (Projeto de Monitoramento do Desmatamento na Amazônia Legal por Satélite) realizado pelo Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais (Inpe), disponíveis em [http://www.inpe.br/noticias/noticia.php?Cod\\_Noticia=3781](http://www.inpe.br/noticias/noticia.php?Cod_Noticia=3781). Acesso em 2 de julho de 2015.

<sup>9</sup> Dados do IBGE, disponíveis em <http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/areaterritorial/principal.shtm>. Acesso em 2 de julho de 2015.

<sup>10</sup> A área da Amazônia legal corresponde à totalidade dos Estados de Acre, Amazonas, Amapá, Mato Grosso, Pará, Rondônia, Roraima, Tocantins e 80% da área do Estado do Maranhão (art. 2º da Lei Complementar nº 124).

<sup>11</sup> É o que defenderam os Deputados Federais Carlos Souza (PP-AM) e Francisco Praciano (PT-AM), em ocasiões distintas, quando da realização de sessões de debate sobre o tema na Câmara dos Deputados no ano de 2007: Carlos Souza: "Tenham certeza, nobres colegas: o fato de mais de 98% da floresta amazônica estar intacta e preservada pode ser creditado, em parte, à instalação da Zona Franca de Manaus, pois a existência de um polo Industrial na região, gerando empregos e renda para a população, evita que os cidadãos amazonenses precisem explorar muitas vezes a floresta de forma predatória."

Por tais razões, os benefícios fiscais para a ZFM foram inicialmente prorrogados por 10 e, posteriormente, por mais 50 anos, por força dos arts. 92 e 92-A do ADCT, respectivamente incluídos pelas Emendas Constitucionais nºs 42/2003 e 83/2014<sup>12</sup>, sendo, assim, atualmente válidos até o ano de 2073, como já referido.

Dessarte, vê-se que os benefícios fiscais concedidos à região consubstanciam políticas orientadas para a consecução de objetivos fundamentais da República, especialmente a diminuição da desigualdade regional e a garantia de direitos fundamentais dos cidadãos, como o direito ao desenvolvimento e ao meio-ambiente (arts. 3º e 225 da CR/1988).

Como se verá adiante, tais considerações são essenciais para a correta interpretação das normas que outorgam benefícios fiscais à ZFM, de modo a não lhes retirar completamente a eficácia, pressuposto fundamental de sua aplicabilidade.

### 3. Do Direito ao Crédito Presumido de IPI nas Aquisições de Insumos Isentos e do Caso Específico da Zona Franca de Manaus

Como visto, com o objetivo constitucionalmente reconhecido de promover o desenvolvimento sustentável da região e reduzir as flagrantes desigualdades existentes entre a região Norte do País e as demais, mormente Sudeste e Sul, a Zona Franca de Manaus possui como um de seus principais subsídios os incentivos fiscais que buscam acrescer-lhe vantagens competitivas para compensar a distância entre os polos industriais e os clientes e fornecedores, bem como a carência de infraestrutura e outros fatores que dificultam a comercialização dos produtos ali fabricados.

Nada obstante, a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional adotam o entendimento de que a isenção do IPI sobre as saídas de insumos impede os adquirentes de escriturar e abater o crédito quando das saídas de seus produtos industrializados - já que nenhum imposto terá incidido na etapa anterior, em face da isenção<sup>13</sup>.

Francisco Praciano: "Infelizmente, sentimos durante todo o período de existência da Suframa que o País tem a tendência de ver a Zona Franca como uma inimiga. Não acreditem nisso, porque a Zona Franca é um projeto não só de Manaus e do Estado do Amazonas, mas de todo o País. Se algum custo existe decorrente da renúncia financeira - e não existe -, o País tem de assumi-lo, do contrário o Estado do Amazonas será pressionado a desenvolver outras atividades, e não queremos transformar nossas florestas em campos de soja."

<sup>12</sup> ADCT:

"Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 83, de 2014)"

<sup>13</sup> A negativa provém de interpretação do disposto no art. 153, parágrafo 3º, inc. II, da CR/1988 e no art. 49 do CTN, que determinam:

"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."

"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."

No entendimento do Fisco, o regime de não cumulatividade do IPI exige que o tributo seja efetivamente exigido na etapa antecedente para que o crédito a ser abatido seja reconhecido na etapa subsequente. Tal interpretação, a nosso ver, não é suficiente para afastar o direito ao crédito *quando se trata de aquisição feita na ZFM*, uma vez que a regra constitucional da não cumulatividade traz apenas disposições gerais, não cuidando de casos específicos como o que aqui se apresenta à análise. A construção do raciocínio *para o caso da ZFM* necessita ir além, para empregar o tratamento correto a cada caso específico. Além disso, ao contrário do que afirma a União, que deveria ser a principal promotora do desenvolvimento da região Norte, o reconhecimento do crédito em nada afronta os dispositivos constitucional e legal reitores da não cumulatividade do IPI.

Para demonstrar isso, é necessário examinar brevemente a evolução da jurisprudência do STF sobre o direito ao crédito do IPI quando da aquisição dos insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero do imposto federal para, então, discutir-se o caso específico dos insumos provenientes da ZFM. Será visto que, apesar de o estado atual da jurisprudência da Corte Suprema ser desfavorável ao reconhecimento do crédito do IPI na aquisição de insumos isentos, o caso da Zona Franca de Manaus exige o exame da questão à luz de fundamentos diversos, por se tratar de benefício regional que deve ser interpretado de acordo com suas finalidades, não podendo ser comparado com uma simples aquisição de produto isento do IPI em outras regiões do País.

### 3.1. A jurisprudência do STF sobre o reconhecimento de créditos de IPI quando da aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero

#### 3.1.1. Momento inicial: reconhecimento amplo do direito ao crédito nas aquisições de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero

Não é recente o debate em torno do direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero no âmbito do STF<sup>14</sup>. Inicialmente, na ocasião do julgamento do RE nº 212.484/RS, entendeu a Corte Suprema que “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”<sup>15</sup>.

Na oportunidade, o Ministro Nelson Jobim, em voto que inaugurou a divergência ante o entendimento do Ministro Ilmar Galvão, deixou consignado o seguinte:

“Sr. Presidente, o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

A regra, para os impostos de valor agregado, é a não-cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior. Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.

<sup>14</sup> Para uma exposição mais detalhada da evolução da jurisprudência do STF e de suas mutações, ver: MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 166-174.

<sup>15</sup> STF, Pleno, RE nº 212.484/RS, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Nelson Jobim, DJ de 27.11.1998, p. 22.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. *O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento.*”<sup>16</sup> (Destacamos)

O entendimento foi seguido ainda pelos Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Octavio Gallotti, Sydney Sanches e Néri da Silveira, que lembraram, outrossim, que enquanto no ICMS, após a Emenda Passos Porto (EC nº 23/1983), a regra passou a ser a negativa do crédito na ocorrência de isenção na etapa antecedente, nada disse o legislador constituinte sobre o IPI, permanecendo, para este tributo, a regra de cálculo do crédito mesmo quando isenta a etapa antecedente. Sob o mesmo argumento, no julgamento dos RREE 350.446/PR, 353.668/PR e 357.277/RS<sup>17</sup>, de relatoria do Ministro Nelson Jobim, o STF decidiu, nesse momento inicial da jurisprudência da Corte, pelo direito ao crédito ficto de IPI nas aquisições tributadas à alíquota zero.

#### 3.1.2. A primeira modificação da jurisprudência: negativa do crédito presumido nas compras de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero

O entendimento acima mencionado do STF sofreu uma inflexão inicial em 2007, quando a Corte, ao julgar os RREE nºs 353.657/PR e 370.682/SC, decidiu pela inexistência de crédito na aquisição de produtos industrializados com alíquota zero. À ocasião, o Ministro Marco Aurélio sustentou, alterando seu posicionamento anterior, que, diferentemente da isenção, que constitui uma dispensa legal do tributo devido (ou seja, situação na qual a norma chega a incidir antes de a correspondente obrigação tributária ser extinta pela isenção), a tributação à alíquota zero impede o nascimento da obrigação tributária, descumprindo o requisito da dupla incidência (tributação cumulativa) necessário ao surgimento do crédito. Tal raciocínio também se estendeu aos insumos não tributados, nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie, que ressaltou que, neste caso, os produtos encontram-se fora da cadeia de incidência do IPI, devendo ser desconsiderados para fins de creditamento. Subsistiu, portanto, até esse momento, somente o direito ao crédito decorrente da aquisição de produtos isentos.

Tal entendimento, que excepcionava os insumos isentos, se coadunava com as premissas do STF em relação à distinção entre isenção, não incidência e tributação com alíquota zero. Para a Corte, isenção é dispensa legal do tributo devido, pelo que se entende que, quando ela ocorre, a obrigação tributária chega a surgir, ocorrendo o fenômeno da incidência, antes de ser extinta pela norma isentiva<sup>18</sup>. Ao revés, na

<sup>16</sup> *Ibidem*, inteiro teor, pp. 732 e 733. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244157>. Acesso em 2 de julho de 2015.

<sup>17</sup> STF, Pleno, RE nº 350.446/PR, Relator Min. Nelson Jobim, DJ de 6.6.2003, p. 32.

<sup>18</sup> Quanto aos efeitos práticos dessa concepção de isenção, registre-se que o STF decidiu ao longo dos anos pela inaplicabilidade do princípio da anterioridade anual ou da noventena ao aumento de tributo realizado por meio da revoga-

não incidência ou incidência com alíquota zero, a obrigação tributária não chega a nascer, impedindo a tributação em cascata, que é premissa para se reconhecer o direito ao crédito nos tributos não cumulativos.

De fato, seguindo tal conceito de isenção, não haveria qualquer violação ao princípio da não cumulatividade pelo aproveitamento de crédito relativo a tributo que efetivamente incidiu na etapa anterior, embora não tenha sido pago por dispensa legal (norma isencional).

### 3.1.3. A segunda inflexão: negativa do crédito presumido também na aquisição de insumos isentos

Entretanto, em uma segunda reviravolta sobre o tema, por ocasião do julgamento do RE nº 566.819/RS<sup>19</sup>, em 2010, o STF modificou novamente sua jurisprudência para excluir o direito de crédito também em relação às aquisições de insumos isentos, ignorando a distinção outrora feita entre os casos de isenção (onde há a incidência com posterior dispensa da obrigação de recolher o tributo), alíquota zero e não tributação (onde a incidência jamais chega a ocorrer) para defender a uniformidade de tratamento em relação aos três casos.

Deste modo, em que pesem as contradições apontadas na jurisprudência, pacificou-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a aquisição de insumos não tributados, tributados com a alíquota zero ou isentos não gera o direito ao crédito para fins de abatimento no IPI devido nas etapas subsequentes.

### 3.1.4. A exceção expressamente feita pelo STF quanto às aquisições de insumos oriundos da ZFM

Apesar das seguidas mutações jurisprudenciais, urge destacar que, em sede de embargos de declaração interpostos contra a última decisão que negou o crédito presumido na aquisição de insumos isentos do IPI, ficou explícito que o entendimento não se estendia às compras de insumos na ZFM que, como visto, são isentos do IPI por força do incentivo ao desenvolvimento regional. Confirma-se:

“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.”* (Destacamos)<sup>20</sup>

Portanto, o STF deixou claro que os critérios de avaliação da questão referente à Zona Franca de Manaus diferem-se dos demais casos de isenção, não incidência

ção de isenção, ao argumento de que que não se tratava da criação de nova hipótese de incidência, mas sim de revogação da dispensa de pagamento de tributo que jamais deixou de incidir. Cf. STF, Primeira Turma, RE-AgR nº 562.669/MG, Relator Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 18.5.2011; STF, Primeira Turma, AI-AgR nº 783.509/SP, Relator Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 16.11.2010 e STF, Primeira Turma, ARE-AgR-AgR nº 682.631/MG, Relator Min. Roberto Barroso, DJe de 30.4.2014.

<sup>19</sup> STF, Pleno, RE nº 566.819/RS, Relator Min. Marco Aurélio, DJe de 9.2.2011.

<sup>20</sup> STF, Pleno, RE-ED nº 566.819/RS, Relator Min. Marco Aurélio, DJe de 15.10.2013.

ou de tributação com alíquota zero, o que se confirma pelo reconhecimento da repercussão geral no RE nº 592.891/SP<sup>21</sup>, atualmente pendente de julgamento na Corte. E isso com muita razão, conforme será exposto a seguir.

### 3.2. Do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus

Como visto, o STF manifestou entendimento contrário ao aproveitamento de créditos presumidos de IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero. Não obstante, tal posição não afeta os insumos provenientes da ZFM, tendo em vista as especificidades do caso - sendo este o ponto fulcral do presente trabalho.

Ainda que não se possa afirmar que o direito ao crédito presumido decorre diretamente do princípio da não cumulatividade, como reconheceu o STF, deve-se admitir que ele decorre, por outro lado, da interpretação teleológica das normas legais que outorgam a isenção e das normas constitucionais que recepcionam e prorrogam os benefícios fiscais da ZFM.

Observa-se que, ao contrário dos benefícios fiscais que se aplicam a determinados produtos, a isenção concedida em razão da região de origem deve ser examinada sob perspectiva diversa, sempre em comparação com situações de produtos tributados provenientes de outras regiões do país, já que se trata de medida de equidade orientada pelo objetivo fundamental da República de “reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º, inc. III, da CR/1988).

Deve-se reconhecer que, no caso de um benefício direcionado ao desenvolvimento de determinada região, o não reconhecimento do crédito presumido do IPI tornaria o benefício fiscal completamente inútil, mormente quando a intenção de sua extensão às saídas para outros territórios é explícita na lei.

Em outras palavras: só faz sentido falar em isenção, como benefício fiscal, para os produtos industrializados originados da ZFM e destinados a outras regiões caso se autorize o creditamento do IPI pelos adquirentes de forma a compensar, via redução da carga tributária da cadeia produtiva, as desvantagens decorrentes dos custos de importação de mercadorias adquiridas de estabelecimentos mais distantes. Sem o crédito, não há benefício algum, esvaziando-se o conteúdo e sentido da norma jurídica exoneratória.

A título de exemplo, suponhamos que uma determinada indústria situada em Curitiba/PR compre seus insumos a R\$ 100,00 e queira vender o produto final com uma margem de lucro de 15%. Suponhamos ainda que a alíquota do IPI seja de 15% e que o frete do produto proveniente da ZFM seja dez vezes superior ao proveniente da cidade de São Paulo/SP, tendo em vista que a distância entre Manaus/AM e Curitiba é dez vezes maior que a entre São Paulo e a capital paranaense. Neste cenário, temos que:

<sup>21</sup> STF, RE-RG nº 592.891/SP, Relatora Min. Ellen Gracie, DJe de 24.11.2010.

Origem do Insumo	Preço do Insumo	Frete	IPi	Preço para o adquirente	Preço do produto acabado	IPi (15% - Crédito)	Preço para o consumidor final
ZFM	R\$ 100,00	R\$ 10,00	R\$ 0,00	R\$ 110,00	R\$ 126,50	R\$ 18,98	R\$ 145,48
São Paulo	R\$ 100,00	R\$ 1,00	R\$ 15,15	R\$ 116,15	R\$ 133,57	R\$ 4,89	R\$ 138,46

Como se vê, o preço ao consumidor final é mais elevado quando proveniente da ZFM<sup>22</sup>, contrariando patentemente o escopo da norma que outorga o benefício fiscal à região, o que não ocorreria caso fosse reconhecido o direito ao crédito equivalente àquele escriturado quando da aquisição de insumos de outras regiões, senão vejamos:

Origem do Insumo	Preço do Insumo	Frete	IPi	Crédito	Preço para o adquirente	Preço do produto acabado	IPi (15% - Crédito)	Preço para o consumidor final
ZFM	R\$ 100,00	R\$ 10,00	R\$ 0,00	R\$ 16,50	R\$ 110,00	R\$ 126,50	R\$ 2,48	R\$ 128,98
Demais regiões	R\$ 100,00	R\$ 1,00	R\$ 15,15	R\$ 15,15	R\$ 116,15	R\$ 133,57	R\$ 4,89	R\$ 138,46

Em confronto com as premissas fáticas, a interpretação que nega ao adquirente o direito ao crédito pela aquisição do insumo isento de produtor situado na ZFM esvazia completamente a aplicabilidade e, portanto, o sentido e a razão de ser da norma que outorga a isenção e a estende às saídas destinadas a outros territórios.

Por tais razões, descabe falar em qualquer violação aos arts. 150, parágrafo 6º, da CR/1988<sup>23</sup> ou ao art. 111, inc. II, do CTN<sup>24</sup>. Isso porque, o reconhecimento do crédito presumido é consequência lógica e condição de eficácia do dispositivo legal que explicitamente outorga a isenção de IPi nas saídas de produtos industrializados da ZFM (art. 9º do DL nº 288/1967). Ora, este dispositivo é claro ao afirmar que se trata de uma isenção e não de uma suspensão ou diferimento do imposto. Confira-se:

<sup>22</sup> Caso se quisesse ainda manter o mesmo preço final, certamente a margem de lucro do empresário diminuiria, tornando a produção menos vantajosa, desmotivando a aquisição de insumos da ZFM e descumprindo, da mesma forma, o objetivo da benesse fiscal.

<sup>23</sup> CR/1988:

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

(...)

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

<sup>24</sup> CTN:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

II - outorga de isenção."

"Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPi) todas 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)" (Destacamos)

Sendo assim, longe de constituir qualquer desrespeito, a exegese aqui defendida preserva justamente o sentido literal do dispositivo transcrito acima, já que o termo "isenção", como se viu, não pode ser interpretado como suspensão ou diferimento. Fosse o caso de a saída isenta da ZFM implicar a anulação dos créditos a serem abatidos na próxima fase, nenhum efeito de incentivo fiscal teria a referida benesse, pois não haveria qualquer desoneração a conferir vantagem aos insumos adquiridos daquela região, transformando o benefício que visa excluir o tributo em um mero diferimento, dada a lógica regente da tributação plurifásica cumulativa típica do IPi.

É a outorga do crédito, portanto, o que confere sentido à norma, realizando seus objetivos, bem como os objetivos constitucionais que a amparam. Não se pode dar à norma interpretação que anule seus efeitos, sob pena de violação ao postulado hermenêutico de que não se presumem palavras inúteis na lei<sup>25</sup> e à regra de que, na aplicação das leis, deve-se atentar a seus fins sociais e às exigências do bem comum<sup>26</sup>.

Outrossim, também com amparo no postulado hermenêutico de que não podem haver palavras inúteis na lei é possível inferir, como bem observaram os Ministros do STF na ocasião do julgamento do RE nº 212.484/RS, que não foi o desejo do legislador constituinte excluir o direito ao crédito do IPi quando a operação antecedente for isenta, pois, do contrário, este mandamento estaria explícito na norma constitucional da não cumulatividade, tal como ocorre com o ICMS<sup>27</sup>. Nessa linha

<sup>25</sup> Sobre o tema, confira-se a passagem clássica de Carlos Maximiliano:

"*Verba cum effectu, sunt accipienda*: 'Não se presumem, na lei, palavras inúteis.' Literalmente: 'Devem-se compreender as palavras como tendo alguma eficácia.' As expressões do Direito interpretam-se de modo que não resultem frases sem significação real, vocábulos supérfluos, ociosos, inúteis. Pode uma palavra ter mais de um sentido e ser apurado o adaptável à espécie, por meio do exame do contexto ou por outro processo; porém a verdade é que sempre se deve atribuir a cada uma a sua razão de ser, o seu papel, o seu significado, a sua contribuição para precisar o alcance da regra positiva. Este conceito tanto se aplica ao Direito escrito, como aos atos jurídicos em geral, sobretudo aos contratos, que são leis entre as partes. Dá-se valor a todos os vocábulos e, principalmente, a todas as frases, para achar o verdadeiro sentido de um texto; porque este deve ser entendido de modo que tenham efeito todas as suas provisões, nenhuma parte resulte inoperativa ou supérflua, nula ou sem significação alguma." (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 204)

<sup>26</sup> Decreto-lei nº 4.657/1942:

"Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum."

<sup>27</sup> CR/1988:

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

(...)

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

(...)

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

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

de raciocínio, alguns Tribunais Regionais Federais já decidiram pela inexistência de óbice ao aproveitamento dos créditos de IPI em razão da isenção prevista no art. 9º do DL nº 288/1967<sup>28</sup>.

#### 4. Da Necessidade de Harmonia entre a Interpretação do Texto Constitucional e os Demais Direitos Fundamentais Previstos na Constituição

Nunca é demais lembrar que o *caput* do art. 150 da CR/1988 ressalva explicitamente que os princípios ali elencados não prejudicam “outras garantias asseguradas ao contribuinte”. Deste modo, é forçoso admitir que o parágrafo 6º do citado artigo - bem como os demais dispositivos constitucionais envolvidos - não pode ser interpretado à revelia de seu *caput*, da unidade do ordenamento jurídico e da própria força normativa da Constituição.

Neste passo, na medida em que o benefício fiscal em questão resguarda o objetivo fundamental da República de diminuição das desigualdades regionais e os direitos fundamentais ao desenvolvimento e ao meio ambiente, há a necessidade de adotar-se a interpretação que confira maior eficácia possível a essas garantias e direitos fundamentais.

Também o art. 5º, parágrafo 2º, da CR/1988 aduz expressamente que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”. Por isso, deve-se considerar que o direito ao desenvolvimento dos povos habitantes das regiões periféricas do globo é reconhecido internacionalmente como direito humano, sendo, portanto, de observância cogente pelo Estado brasileiro não só nas suas políticas externas, mas também em suas políticas internas, a ver pelas disposições trazidas na Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento da ONU<sup>29</sup>.

Embora não sejam ainda pacíficas a natureza jurídica e a força cogente das resoluções da ONU, não se deve deixar de desconsiderar sua força persuasiva, tendo em vista que o Brasil é membro da Assembleia-geral, tendo ratificado a Carta das Nações Unidas por meio do Decreto nº 19.841/1945. Tal declaração dispõe expressamente sobre o compromisso de cada país em contribuir, no plano interno e externo, para a formulação de políticas equitativas de desenvolvimento.

Por fim, cumpre antecipar que a interpretação ora defendida de forma alguma se confunde com a doutrina chamada “análise econômica do direito”, desenvolvida

<sup>28</sup> Cf. TRF da 3ª Região, Segunda Seção, EI nº 41.018/SP, Relatora p/ acórdão Desembargadora Federal Cecília Marcondes, DJe de 15.7.2013; TRF da 3ª Região, Terceira Turma, AMS nº 270.450/SP, Relator Desembargador Federal Márcio Moraes, DJe de 27.5.2008; TRF da 5ª Região, Primeira Turma, AMS nº 60.175/SE, Relator Desembargador Federal Ubaldo Ataíde Cavalcante, DJ de 12.3.1999, p. 433.

<sup>29</sup> Resolução nº 41/128, de 4 de dezembro de 1986, da Assembleia-geral das Nações Unidas: “Artigo 2º:

§ 3. Os Estados têm o direito e o dever de formular políticas nacionais adequadas para o desenvolvimento, que visem ao constante aprimoramento do bem-estar de toda a população e de todos os indivíduos, com base em sua participação ativa, livre e significativa, e no desenvolvimento e na distribuição equitativa dos benefícios daí resultantes.

Artigo 10:

Medidas devem ser adotadas para garantir o pleno exercício e o progressivo aprimoramento do direito ao desenvolvimento, incluindo a formulação, adoção e implementação de políticas, legislações e outras medidas no nível nacional e internacional.”

pela escola norte-americana “law and economics”<sup>30</sup>. Não se pretende aqui que a interpretação a ser preconizada no caso deva ser orientada por suas consequências e utilidades econômicas, mas sim que, além de ser a mais condizente com o uso da expressão “isenção” empregada na lei, é a que melhor realiza os objetivos constitucionais cuja eficácia normativa deve ser preservada, tudo isso em nome da própria legalidade e segurança jurídica, que neste caso se harmonizam com o ideal de justiça social. Logo, a exegese aqui adotada é orientada por princípios e não por consequências econômicas.

Por tudo isso, não se pode tolerar interpretações que retirem do benefício fiscal em questão sua capacidade de servir ao desenvolvimento regional da Zona Franca de Manaus, de modo que deve ser reconhecido, como corolário lógico e condição de eficácia da isenção, o consequente aproveitamento de créditos decorrentes das entradas de insumos provenientes da ZFM como se tributados fossem.

#### 5. Conclusão

Como se viu, embora a questão do direito ao crédito presumido de IPI na aquisição de insumos isentos, assim como na aquisição de insumos não tributados e tributados à alíquota zero, esteja já superada em desfavor do contribuinte no âmbito da jurisprudência do STF, resta pendente de consideração pela Suprema Corte a questão dos insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus. Este caso, como demonstrado, é destacado dos demais, merecendo apreciação por premissas distintas, já que se situa no contexto de uma política pública criada para atender a objetivo constitucional de observância obrigatória: a redução da desigualdade regional, tão gritante em nossa nação.

A Zona Franca de Manaus atende aos propósitos de desenvolvimento nacional, redução de desigualdades regionais e proteção ao meio ambiente promovidos pela Constituição de 1988, que recebeu explicitamente todos os incentivos fiscais à região. Os benefícios que a integram devem, portanto, ser interpretados de forma a melhor realizar os propósitos constitucionais, respeitando a força cogente da Lei Maior.

Além disso, é imperioso admitir que o reconhecimento do direito ao crédito presumido proveniente das aquisições de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus é o único meio de se conferir à norma que concede isenção seu sentido literal (art. 111, inc. II, do CTN) e sua plena eficácia, pois do contrário seu sentido é o de uma suspensão ou diferimento e não o de isenção. Justamente por isso é que tal reconhecimento não implica qualquer violação ao art. 150, parágrafo 6º, da CR/1988, pois o que se visa é justamente conferir eficácia e aplicabilidade ao dispositivo normativo que outorga o benefício fiscal, dele decorrendo como seu corolário.

Por fim, tem-se como certo que o Estado é responsável por formular e garantir o integral cumprimento de políticas que promovam o desenvolvimento, compromisso assumido tanto no âmbito interno quanto perante a comunidade internacional, devendo tal direito ser preservado por meio do integral cumprimento das medidas necessárias à redução da desigualdade entre regiões centrais e periféricas.

<sup>30</sup> Sobre o tema, ver o texto seminal de Ronald Coase, um dos fundadores da escola: COASE, Ronald H. “Law and economics at Chicago”. *Journal of Law and Economics*, 1993, pp. 239-254.