**ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - ENAP**

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

RUI DIOGO LOUSA BORBA

O CRÉDITO DO IPI NAS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

BRASÍLIA

JULHO/2019

RUI DIOGO LOUSA BORBA

O CRÉDITO DO IPI NAS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Artigo Científico apresentado ao curso de Especialização em Direito Tributário da Escola Nacional de Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão.

BRASÍLIA

JULHO/2019

**RESUMO**

Este trabalho acadêmico trata do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados nas aquisições de produtos isentos da Zona Franca de Manaus com o objetivo de apresentar reflexões sobre a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário 592.891 que legitimou o direito ao referido crédito. Adotou-se uma pesquisa aplicada e exploratória, numa abordagem qualitativa, na medida em que se fez necessário compilar e reunir referenciais bibliográficos para a orientação e formulação da melhor solução para o estudo. Nesse sentido, o método utilizado pelo trabalho foi o dedutivo, pois se partiu da análise geral das fontes do direito para as características específicas do caso concreto. Ao fim, procurou-se demonstrar que a não cumulatividade não é fundamento para a legitimação de créditos fictos apurados na aquisição de insumos isentos. Além disso, apontou-se a impropriedade na utilização do Princípio Federativo para a criação de créditos fictos e que a decisão do STF, além de ter constitucionalizado normas de cunho infraconstitucional, irá favorecer a criação de planejamentos tributários cujos maiores beneficiários são empresas localizadas fora da Zona Franca de Manaus, em detrimento de outros entes federados que dependem da arrecadação do imposto via transferência de fundos constitucionais.

Palavras-chave: Créditos. Imposto sobre Produtos Industrializados. Aquisição de insumos isentos. Zona Franca de Manaus. Impossibilidade.

**ABSTRACT**

This academic work deals with the Tax over Industrialized Products credit in the acquisition of products exempt from the Manaus Free Zone with the purpose of presenting reflections on the decision of the Federal Supreme Court in the judgment of Extraordinary Appeal 592.891 that legitimized the right to said credit . An applied and exploratory research was adopted, in a qualitative approach, since it was necessary to compile and gather bibliographic references for the orientation and formulation of the best solution for the study. In this sense, the method used by the work was the deductive, since it started from the general analysis of the sources of the law for the specific characteristics of the concrete case. At the end, there is a demonstratation that the non-cumulativity is not a basis for the legitimation of fictitious credits established in the acquisition of exempt inputs. In addition, it was pointed out the impropriety in the use of the Federative Principle for the creation of fictitious credits and that the decision of the Supreme Cout, besides having constitutionalized infraconstitutional rules, will favor the creation of tax planning whose the largest beneficiaries are companies located outside the Manaus Free Zone, to the detriment of other federated entities that depend on the collection of the tax through the transfer of constitutional funds.

Keywords: Credits. Tax on Industrialized Products. Acquisition of exempted inputs. Manaus Free Zone. Impossibility.

SUMÁRIO

[1. INTRODUÇÃO 4](#_Toc18059039)

[2. A ZONA FRANCA DE MANAUS 5](#_Toc18059040)

[3. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) 11](#_Toc18059041)

[4. ESPÉCIES DE CRÉDITOS DO IPI 14](#_Toc18059042)

[4.1 Créditos básicos 14](#_Toc18059043)

[4.2 Créditos por devolução ou retorno de produtos 14](#_Toc18059044)

[4.3 Créditos como incentivo 15](#_Toc18059045)

[4.4 Créditos de outra natureza 15](#_Toc18059046)

[4.5 Créditos presumidos 16](#_Toc18059047)

[5. O CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS 17](#_Toc18059048)

[5.1 O Crédito na aquisição de produtos isentos da Zona Franca de Manaus 30](#_Toc18059049)

[5.2 O Crédito na aquisição de produtos isentos da Amazônia Ocidental 41](#_Toc18059050)

[6. CONSIDERAÇÕES FINAIS 44](#_Toc18059051)

[7. REFERÊNCIAS 45](#_Toc18059052)

# 1. INTRODUÇÃO

Em recente decisão, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o Recurso Extraordinário (RE) 596.614/SP[[1]](#footnote-1) e o RE 592.891/SP[[2]](#footnote-2), firmou, em repercussão geral, entendimento de que os estabelecimentos adquirentes de insumos fabricados na Zona Franca de Manaus com isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) possuem direito ao crédito do imposto, mesmo sem ter havido débito na etapa anterior.

Os dispositivos constitucionais que legitimam o crédito do IPI, segundo a Suprema Corte, são o art. 43, § 2~~º~~, III, da Constituição Federal[[3]](#footnote-3), que permite a concessão de incentivos regionais pela União visando à redução das desigualdades regionais, e o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o qual manteve a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação e de incentivos fiscais, no prazo previsto pela Constituição Federal de 1988.

Trata-se de decisão aparentemente contraditória à proferida anteriormente no julgamento do RE 398.365/RS[[4]](#footnote-4), quando, ao analisar tema semelhante sob o enfoque da não cumulatividade, o Tribunal entendeu, também em sede de repercussão geral, não haver direito ao crédito do IPI na aquisição de insumos isentos por estabelecimento industrial.

O que diferencia os julgamentos em destaque é a origem da aquisição dos insumos isentos. Se o insumo for adquirido da Zona Franca de Manaus, haverá direito ao crédito para o estabelecimento industrial adquirente. Por outro lado, se ele for adquirido de outro ponto do território nacional, esse direito inexiste.

Com a devida vênia ao entendimento daquele Egrégio Tribunal, o presente estudo pretende demonstrar as razões pelas quais a decisão aplicada à Zona Franca de Manaus não foi acertada.

Destarte, serão discutidos os pontos jurídicos controversos, não apenas sob o viés da não cumulatividade, mas também no tocante aos incentivos regionais, que precisam de lei para a sua concessão.

Adicionalmente, serão apresentadas as distorções geradas na cadeia produtiva ao se permitir o crédito na aquisição de insumos isentos. Em determinados casos, com uma simples isenção intermediária, a cadeia passa a gerar saldo credor do IPI, fazendo do tributo um verdadeiro financiador da atividade produtiva, em detrimento à finalidade arrecadatória para o qual ele foi instituído.

Além do mais, ficará claro como o entendimento prevalente do STF fomentará planejamentos tributários desprovidos de transparência, cujo principal objetivo é beneficiar empresas localizadas fora da Zona Franca de Manaus.

Para se chegar às conclusões proferidas, utilizou-se o método dedutivo, por meio da análise e aplicação das fontes gerais do direito, no caso normas constitucionais, infraconstitucionais e uma vasta gama decisões judiciais, ao caso especifico ora analisado .

A pesquisa doutrinária também foi determinante, especialmente no tocante aos fundamentos tributários do IPI, utilizados como base para a construção do arcabouço argumentativo deste trabalho.

Apresentadas as linhas gerais, inicia-se o estudo trazendo um breve histórico sobre a Zona Franca de Manaus e os dispositivos que lhe dão suporte normativo no ordenamento jurídico.

# 2. A ZONA FRANCA DE MANAUS

A Zona Franca, localizada em Manaus, em sua primeira versão, foi instituída pela Lei n~~º~~ 3.173, de 06 de julho de 1957[[5]](#footnote-5), com o objetivo de promover uma maior integração territorial da Região Norte do país por meio da concessão de incentivos.

Nesse modelo exordial, os incentivos se limitavam às imediações da cidade de Manaus e relacionavam-se apenas à criação de um Porto Franco, cujos propósitos se extraem do art. 1~~º~~ da aludida Lei n~~º~~ 3.173, de 1957:

Art. 1~~º~~ 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.

Foi com a publicação do Decreto-Lei n~~º~~ 288, de 28 de fevereiro de 1967[[6]](#footnote-6), que o modelo até então vigente ganhou os contornos atuais e passou a ser denominado Zona Franca de Manaus, nos termos do seu art. 1~~º~~:

Art. 1~~º~~ A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatôres locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

Consoante o aspecto geográfico, tem-se, de modo simplificado, que a Zona Franca corresponde a um determinado território definido em lei onde foi instituída uma área de livre comércio e incentivos.

A Zona Franca de Manaus está localizada à margem esquerda dos rios Negro e Amazonas, numa área contínua com uma superfície mínima de dez mil quilômetros quadrados, incluindo a cidade de Manaus e seus arredores. Ela tem comprimento contínuo nas margens esquerdas dos rios Negro e Amazonas de cinquenta quilômetros a jusante de Manaus e de setenta quilômetros a montante desta cidade.

Com relação ao aspecto temporal, primordialmente o art. 42 do Decreto-Lei n~~º~~ 288, de 1967, estabeleceu o prazo de vigência dos incentivos da Zona Franca de Manaus em trinta anos:

Art 42. As isenções previstas neste decreto-lei vigorarão pelo prazo de trinta anos, podendo ser prorrogadas por decreto do Poder Executivo, mediante aprovação prévia do Conselho de Segurança Nacional.

A Constituição Federal, a seu turno, no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), estendeu tal prazo para vinte e cinco anos após a sua vigência:

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.

Posteriormente, a Emenda Constitucional n~~º~~ 42, de 2013, incluiu o art. 92 no ADCT acrescendo em mais dez anos o prazo definido inicialmente pela Constituição:

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

Por fim, a Emenda Constitucional n~~º~~ 83, de 2014, com a inclusão do art. 92-A no ADCT, prorrogou o prazo do citado art. 92 por mais cinquenta anos:

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

Nesse contexto, verifica-se que a Zona Franca de Manaus, criada em 1967 para vigorar até 1997, atualmente possui vigência estabelecida na Constituição Federal até o ano de 2073.

No tocante ao aspecto de incentivos, pode-se afirmar, utilizando-se das lições de Jorge de Souza Bispo[[7]](#footnote-7), que o modelo de desenvolvimento industrial da Zona Franca de Manaus está alicerçado em incentivos fiscais e extrafiscais concedidos às empresas que lá se instalam. Para obterem esses estímulos as empresas precisam apresentar projetos com requisitos financeiros, sociais e ambientais, além de cumprirem processos produtivos básicos.

Essa série de incentivos busca atender aos anseios do constituinte originário, que manteve a Zona Franca de Manaus com objetivo de promover o desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais.

Parte dos incentivos extrafiscais encontra-se presente na Lei do Estado do Amazonas n~~º~~ 2.826, de 29 de setembro de 2003[[8]](#footnote-8), a qual, em seu art. 32, assim dispõe:

Art. 32. Os incentivos extrafiscais compreendem:

I - a concessão de financiamentos diferenciados aos estabelecimentos de micro e pequeno porte dos setores agropecuário, agroindustrial e florestal, preferencialmente para produtos de origem vegetal e animal, com certificação ambiental, industrial, comercial e de prestação de serviços;

II - a aplicação de recursos em investimentos estatais nos setores de infraestrutura através de programas e/ou projetos definidos pelo Poder Executivo;

III - apoio tecnológico, gerencial e mercadológico;

IV - outros afins.

Complementando os incentivos extrafiscais, a empresa que se instala na Zona Franca de Manaus tem à sua disposição terreno a preço simbólico com infraestrutura de captação e tratamento de água, sistema viário urbanizado, rede de abastecimento de água, rede de telecomunicações, rede de esgoto sanitário e drenagem pluvial[[9]](#footnote-9).

Além disso, o governo brasileiro, por meio da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) e de outros organismos governamentais, realiza elevados investimentos em infraestrutura, de modo a facilitar a alocação de investimentos industriais naquela região.

Com relação aos incentivos fiscais destinados à Zona Franca de Manaus, eles se dividem em duas esferas: estadual e federal.

No âmbito estadual, os incentivos fiscais estão relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), conforme os arts. 13 a 18 da Lei n~~º~~ 2.826, de 2003, do Estado do Amazonas. De forma resumida eles representam crédito estímulo, diferimento, crédito fiscal presumido de regionalização, isenção e redução de base de cálculo.

No âmbito federal, são diversos os incentivos fiscais para a Zona Franca de Manaus, os quais, além do IPI, abrangem o Imposto de Importação, a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Nos termos do art. 7~~º~~ do Decreto-Lei n~~º~~ 288, de 28 de fevereiro de 1967, há redução de 88% (oitenta e oito por cento) do Imposto de Importação relativo aos insumos importados e utilizados na fabricação de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus quando destinados a outro ponto do território nacional.

Além disso, os produtos destinados ao consumo interno e os insumos destinados à industrialização de produtos consumidos dentro da Zona Franca de Manaus gozam de isenção do Imposto de Importação, com base no art. 3~~º~~ do Decreto-Lei n~~º~~ 288, de 1967.

No caso da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as vendas para a Zona Franca de Manaus estão sujeitas a alíquota zero dessas contribuições, com base no art. 2~~º~~ da Lei n~~º~~ 10.996, de 15 de dezembro de 2004[[10]](#footnote-10). Adicionalmente, as vendas da Zona Franca de Manaus para outro ponto do território nacional possuem alíquotas diferenciadas, garantindo maior competitividade aos produtos elaborados naquela área incentivada, consoante o disposto no § 4~~º~~ do art. 2~~º~~ da Lei n~~º~~ 10.637, de 30 de dezembro de 2002[[11]](#footnote-11), e no § 5~~º~~ do art. 2~~º~~ da Lei n~~º~~ 10.833, de 29 de dezembro de 2003[[12]](#footnote-12).

Com relação ao IPI, os incentivos encontram-se regulamentados pelos arts. 81 a 94 do Decreto n~~º~~ 7.212, de 15 de junho de 2010[[13]](#footnote-13), Regulamento do IPI (RIPI), e, em resumo, compreendem a isenção dos produtos fabricados na Zona Franca de Manaus para seu consumo interno, isenção dos produtos industrializados naquela área quando destinados a outro ponto do território nacional e, por fim, suspensão convertida em isenção para os produtos destinados à Zona Franca de Manaus quando fabricados em outra localidade.

Ainda há suspensão, convertida em isenção, no desembaraço aduaneiro de produtos importados pela Zona Franca de Manaus para serem ali consumidos ou empregados como insumos na industrialização de produtos.

Especial atenção deve ser dada ao inciso II do art. 81 do RIPI, cujo suporte legal é o art. 9~~º~~ do Decreto-Lei n~~º~~ 288, de 1967, na medida em que o crédito do IPI em discussão decorre da aquisição dos insumos isentos com base nesse dispositivo, a conferir:

Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei n~~º~~ 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9~~º~~, e Lei n~~º~~ 8.387, de 1991, art. 1~~º~~):

(...)

II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico;

Do citado inciso extraem-se alguns requisitos estabelecidos para a isenção do IPI em comento. O primeiro é que o produto deve ser industrializado por estabelecimento com projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

O segundo requisito é que a industrialização não se dê pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, pois se exige um processo fabril mais elaborado como justificativa para a benesse fiscal. Assim, apenas a transformação, o beneficiamento, a montagem e a renovação ou recondicionamento legitimam a citada isenção.

O terceiro requisito traz uma limitação aos produtos objeto de isenção, de modo a impedir que armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros, produtos de perfumaria ou de toucador e preparados ou preparações cosméticas possam gozar de estímulo governamental.

Por último, exige-se o processo produtivo básico como condição para uma agregação mínima de valor a ponto de garantir a geração de emprego e desenvolvimento da região.

Verifica-se, assim, que, no contexto da Zona Franca de Manaus, a isenção do IPI representa apenas pequena parcela do amplo conjunto de incentivos concedidos àquela zona industrial. Considerando o foco do presente trabalho, passa-se à análise das características principais desse imposto.

# 3. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

O IPI origina-se do antigo Imposto sobre Consumo, cuja nomenclatura foi utilizada até a vigência da Emenda Constitucional n~~º~~ 18, de 1~~º~~ de dezembro de 1965, quando ele passou a ter a sua denominação atual de Imposto sobre Produtos Industrializados.

Hodiernamente esse imposto encontra-se disciplinado no art. 153, inciso IV e § 3~~º~~ da Constituição Federal; nos arts. 46 a 51 do Código Tributário Nacional (CTN)[[14]](#footnote-14); na Lei n~~º~~ 4.502, de 30 de novembro de 1964[[15]](#footnote-15), a qual, apesar de se referir ao antigo Imposto sobre Consumo, é a lei base do IPI; no RIPI e em diversas leis e atos normativos esparsos.

Trata-se de um imposto de competência da União, não cumulativo, seletivo, de caráter predominantemente extrafiscal e com da arrecadação repartida com os demais entes federados.

Em linhas gerais, a extrafiscalidade garante que o imposto seja utilizado como instrumento de intervenção econômica, permitindo que o governo federal venha a estimular ou inibir o consumo de determinados produtos por meio de elevação ou redução de suas alíquotas.

A seletividade determina que o imposto incida de modo mais gravoso à medida que o produto se torne menos essencial. Sendo assim, produtos maléficos à saúde ou supérfluos devem ser tributados com alíquotas mais elevadas. Além disso, no magistério de Dirley da Cunha Júnior[[16]](#footnote-16), tal princípio guarda relação com a capacidade contributiva, pois quem adquire um produto suntuoso revela maior capacidade econômica, devendo pagar mais IPI.

A repartição das receitas do IPI entre Estados, Distrito Federal e Municípios, nas palavras de Uadi Lammêgo Bulos[[17]](#footnote-17), tem por finalidade fortalecer o federalismo cooperativo, uma vez que 59% (cinquenta e nove por cento)[[18]](#footnote-18) da sua arrecadação é destinada àqueles entes federados para que eles possam cumprir sua missão constitucional no tocante às suas competências administrativas concedidas pela Constituição.

A repartição da arrecadação é deveras importante quando se verifica a atual concentração da carga tributária na União. Conforme estudo da Secretaria do Tesouro Nacional[[19]](#footnote-19), em 2018, a carga tributária global foi de 33,58% (trinta e três inteiros e cinquenta e oito centésimos por cento), sendo dividida em 22,66% (vinte e dois inteiros e sessenta e seis centésimos por cento) para a União, 8,65% (oito inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento) para Estados e Distrito Federal e 2,27% (dois inteiros e vinte e sete centésimos por cento) para os Municípios.

A não cumulatividade, por sua vez, está prevista no inciso II do § 2~~º~~ do art. 153 da Constituição Federal, o qual dispõe que o IPI será “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

O Código Tributário Nacional segue à risca o disposto na Constituição Federal, deixando claro, em seu art. 49, que a não cumulatividade tem por premissa o confronto dos débitos referentes ao imposto incidente na saída dos produtos do estabelecimento industrial com os créditos relativos ao imposto pago sobre os produtos nele entrados.

O Regulamento do IPI é ainda mais detalhado ao aduzir em seu art. 225 que a “não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período”.

É, contudo, na precisa lição de Leandro Palsen[[20]](#footnote-20) que fica claro o verdadeiro objetivo da não cumulatividade:

A não cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como insumo, ora como produto intermediário ou material de embalagem integrando o produto final. Em outras palavras, consiste em fazer com que o IPI não onere, em cascata, a produção. Isso ocorreria caso o IPI pudesse ser cobrado, sem nenhuma compensação, nas diversas saídas de produtos industrializados ocorridas numa cadeia de industrializações.

Vale ressaltar que, malgrado a não cumulatividade seja instrumentalizada por meio da utilização de créditos, nem todos os créditos do IPI são inerentes a essa regra. Há créditos criados como verdadeiros incentivos fiscais, como será visto na sequência.

# 4. ESPÉCIES DE CRÉDITOS DO IPI

O Regulamento do IPI, de forma didática, elenca nas subseções da Seção II do Capítulo XI do Título VII, as cinco espécies de créditos relativas ao imposto, quais sejam: créditos básicos; créditos por devolução ou retorno de produtos; créditos como incentivo; créditos de outra natureza e crédito presumido.

# 4.1 Créditos básicos

De uma forma simplificada, os créditos básicos, previstos nos arts. 226 a 228 do RIPI, são créditos decorrentes do imposto incidente na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem pelo estabelecimento industrial para emprego na industrialização de produtos tributados.

Esses créditos representam a essência da não cumulatividade constitucional, como bem captado por Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas:

Os créditos básicos objetivam atender ao princípio da não-cumulatividade do imposto a que se refere o § 3~~º~~, inciso II, do artigo 153 da Constituição Federal, atribuindo ao contribuinte o direito de crédito do imposto relativo a produtos entrados em seu estabelecimento, para ser compensado com o que for devido pelo dele saídos, num mesmo período de apuração.[[21]](#footnote-21)

# 4.2 Créditos por devolução ou retorno de produtos

Por sua vez, os créditos por devolução ou retorno de produtos, previstos no art. 229 a 235 do RIPI, como o próprio nome aduz, são relativos aos produtos devolvidos ou retornados ao estabelecimento industrial.

Tais créditos existem como forma de compensar o débito escriturado em face da ocorrência do fato gerador na saída do produto do estabelecimento industrial. Caso não houvesse esse crédito, haveria um duplo gravame sobre o produto quando ocorresse novamente o fato gerador tributário.

Trata-se, na verdade, de uma opção legislativa. Assim, ao invés de anular o débito anterior, o legislador preferiu permitir o crédito no retorno dos produtos para o estabelecimento industrial.

# 4.3 Créditos como incentivo

Já os créditos como incentivo representam benefícios fiscais concedidos por lei a determinadas atividades ou regiões, não sendo consequência lógica da não cumulatividade.

Tais créditos estão regulamentados pelos arts. 236 a 239 do RIPI e são divididos nas seguintes subespécies: incentivos nas áreas da SUDAM e da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), créditos incentivados nas aquisições da Amazônia Ocidental e outros incentivos.

Dentre esses créditos ganha destaque o crédito nas aquisições da Amazônia Ocidental previsto no art. 237 do RIPI, para o qual os estabelecimentos industriais poderão se creditar do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os insumos isentos adquiridos da Amazônia Ocidental, desde que eles sejam utilizados para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Será visto mais à frente que esse crédito como incentivo não se confunde com o crédito ficto da Zona Franca de Manaus tratado no presente estudo.

# 4.4 Créditos de outra natureza

A quarta espécie de créditos, qual seja, os créditos de outra natureza, são permitidos para que contribuinte faça ajustes na sua escrituração em face do cancelamento da nota fiscal antes da ocorrência do fato gerador, caso o débito já tenha sido escriturado, ou do pagamento a maior, quando ocorre o pagamento antecipado com redução posterior da alíquota do imposto, conforme disposto nos art. 240 do RIPI.

Tratam-se de hipóteses pontuais que não estão ligadas diretamente à não cumulatividade, mas sim à correção da escrita fiscal por meio do registro de créditos.

# 4.5 Créditos presumidos

Por derradeiro, tem-se o crédito presumido previsto nos arts. 241 a 250 do RIPI, que consiste no benefício fiscal concedido por lei para ressarcir o exportador de produtos nacionais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes no mercado interno a partir da máxima de que não se deve exportar tributos.

Referido crédito foi criado numa época em que as citadas contribuições eram cumulativas e incidiam em cascata na cadeia econômica. Como não existia sistemática de débitos e créditos desses tributos, optou-se pela utilização do ressarcimento via escrituração do IPI.

O cálculo do crédito levou em consideração a estimativa de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na cadeia produtiva de um produto a ser exportado. Por isso fala-se em presumido, já que se trata de um crédito calculado a partir de uma presunção. Vale dizer que essa última espécie de crédito, por razões óbvias, está desvinculada da não cumulatividade do IPI.

Cabe ainda citar, por dever de esclarecimento, os créditos presumidos dos arts. 133 a 139 do RIPI criados no âmbito dos regimes fiscais do setor automotivo. Em que pese essa denominação, verifica-se que se tratam de créditos como incentivo, já que, além de não possuírem a mesma finalidade dos créditos dos arts. 241 a 250, não foram calculados com base em presunção, mas sim como forma de estimular um determinado setor com o foco no desenvolvimento regional.

Essa confusão terminológica criada pelo legislador induz os aplicadores do direito a tratarem os créditos presumidos como sinônimo de créditos como incentivo. E isso se reflete inclusive na nomenclatura utilizada no tocante ao crédito da Zona Franca de Manaus, não raras vezes mencionado como crédito presumido.

Tal atecnia, contudo, não traz maiores prejuízos, haja vista que, seja para a criação de crédito incentivado, seja para a instituição de crédito presumido, é necessária a edição de lei específica prevendo tal benesse, à luz do § 6~~º~~ do art. 150 da Constituição Federal:

Art. 150, § 6~~º~~ Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.~~º~~, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional n~~º~~ 3, de 1993).

Segundo Leandro Palsen,[[22]](#footnote-22) não apenas as instituições de tributos, mas também as desonerações tributárias dependem de lei, pois são faces da mesma moeda. Logo, se apenas a lei pode determinar a cobrança tributária, por paralelismo, somente ela pode retirar a cobrança.

# 5. O CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS

Durante anos a não cumulatividade foi utilizada como fundamento para legitimar o direito ao crédito do IPI na aquisição de produtos isentos. A leitura errônea desta regra acabou por criar distorções na sistemática do imposto e confundir o aplicador do direito sobre a sua real finalidade.

A não cumulatividade, como visto, se opera pela utilização dos créditos básicos do imposto – isto é, os créditos relativos ao imposto cobrado na etapa anterior sobre os insumos, quais sejam: matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem – para abatimento dos débitos do estabelecimento referentes à saída de produtos tributados do estabelecimento industrial.

O objetivo da não cumulatividade é garantir ao estabelecimento industrial o direito ao crédito no caso de ter havido débito na etapa anterior. Não havendo débito, como é o caso da aquisição de insumo isento, não deve haver, por consequência, direito a crédito básico da não cumulatividade.

De antemão, verifica-se que é necessário um contorcionismo jurídico para ir contra essa intepretação literal e lógica da Constituição Federal, eis que o objetivo da não cumulatividade é justamente evitar que o tributo seja cumulativo.

Não foi objetivo, portanto, do constituinte originário garantir créditos incentivados por meio da aquisição de produtos isentos. Não que isso não seja possível, pois até o é, mas para tanto se faz necessária a publicação de uma lei concedendo tal benesse.

Ricardo Lobo Torres apresenta importante ensinamento sobre a matéria, esclarecendo que o crédito do IPI decorrente da não cumulatividade é físico, real e condicionado[[23]](#footnote-23):

O crédito é físico porque decorre do imposto incidente na operação anterior sobre a mercadoria efetivamente empregada no processo de industrialização. É real porque apenas o montante cobrado (= incidente) nas operações anteriores dá direito ao abatimento, não nascendo o direito ao crédito nas isenções ou não-incidências. É condicionado à ulterior saída tributada, estornando-se o crédito se houver degravação na saída.

Ressalta-se que a discussão sobre o crédito na aquisição de insumos isentos, objeto do presente estudo, é diferente do debate relativo à manutenção dos créditos na saída de produtos com isenção.

Na primeira situação, a isenção é concedida ao insumo, que é adquirido para ser utilizado como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem no processo produtivo geralmente de um produto tributado. O foco aqui está na possibilidade de haver ou não direito ao crédito para um insumo que não foi tributado na etapa anterior. Em outras palavras, discute-se se haveria crédito sem o correspondente débito.

No segundo caso a situação é bem diferente. A discussão gira em torno da possibilidade de manutenção de um crédito apurado na aquisição de insumos tributados utilizados na fabricação de produtos isentos. Deve-se perceber que nessa hipótese, diferentemente da outra, houve débito na etapa anterior. O questionamento que se segue é se seria possível manter o crédito de um insumo tributado quando ele é utilizado na fabricação de um produto desonerado.

Analisando o segundo caso, a legislação infralegal determinava que o crédito do imposto fosse anulado, mediante estorno, quando o insumo fosse empregado na industrialização de produto isentos, consoante a regra do art. 174 do Decreto n~~º~~ 2.637, de 25 de junho de 1998[[24]](#footnote-24):

Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei n~~º~~ 4.502, de 1964, art. 25, § 3~~º~~, Decreto-Lei n~~º~~ 34, de 1966, art. 2~~º~~, alteração 8~~º~~, e Lei n~~º~~ 7.798, de 1989, art. 12):

I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;

Havia a compreensão de que, no silêncio da legislação, o crédito era indevido em face de não haver débito a ser compensado. Por essa razão, o crédito deveria ser estornado quando da fabricação de um produto isento pelo estabelecimento industrial.

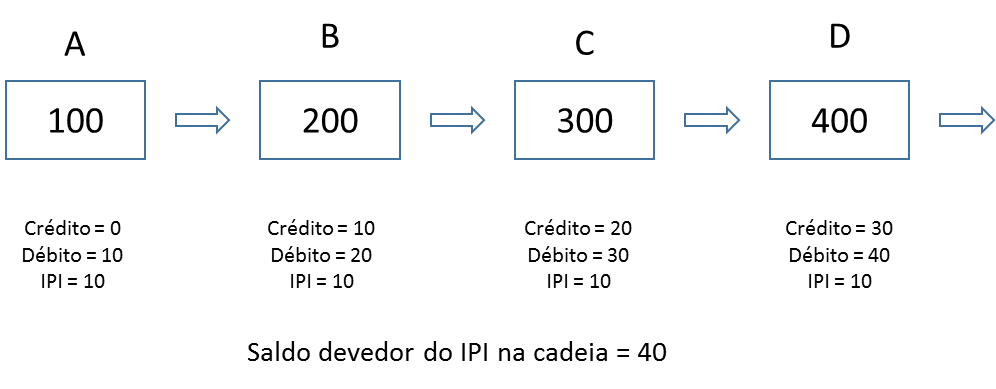
Ocorre que esse entendimento acarretava o inconveniente de majorar a carga tributária na hipótese de haver uma isenção intermediária na cadeia produtiva. Além do mais, essa regra contrariava a literalidade do parágrafo único do art. 49 do CTN, que permitia a transferência de saldo credor do imposto para os períodos seguintes, como se vê abaixo:

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.

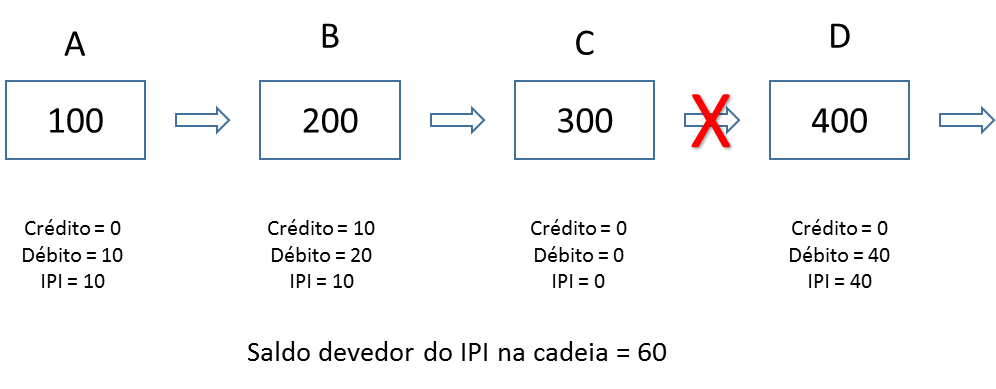
Apresenta-se a seguir um exemplo prático de uma cadeia regular de quatro etapas com alíquotas uniformes do IPI. Nesse caso, o imposto recolhido ao final da cadeia corresponde ao débito da última etapa, considerando incidência normal em todas elas:

Alíquota do IPI uniforme de 10%



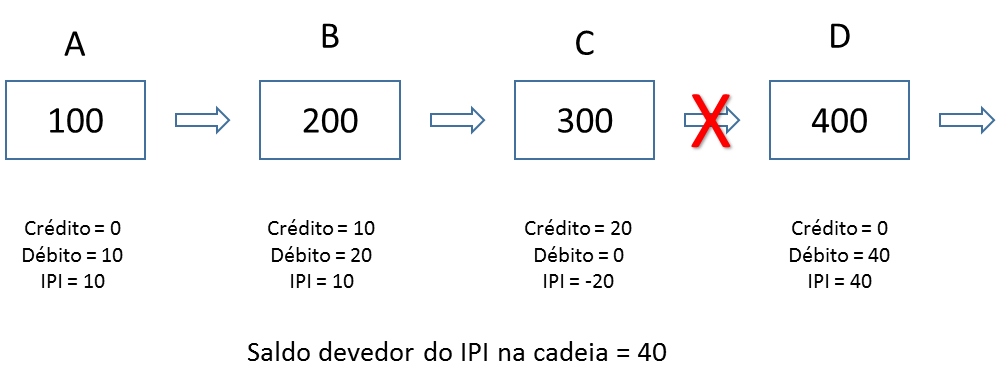
Caso houvesse uma isenção na etapa C, sem o direito à manutenção do crédito pelo estabelecimento industrial, o valor recolhido de IPI seria superior ao total da cadeia normal. De fato, nessa hipótese, haveria majoração da carga tributária mesmo com um benefício intermediário na cadeia produtiva:

Alíquota do IPI uniforme de 10%



Com a possibilidade de manutenção do crédito na saída de produtos isentos o problema apontado seria corrigido, preservando-se a manutenção da carga tributária total ao longo da cadeia:

Alíquota do IPI uniforme de 10%



Não obstante a clareza do parágrafo único do art. 49 do CTN e a distorção gerada na cadeia produtiva com a isenção intermediária, apenas com o advento do art. 11 da Lei n~~º~~ 9.779, de 19 de janeiro de 1999[[25]](#footnote-25), abaixo reproduzido, passou a ser permitida a manutenção do crédito dos insumos tributados utilizados na fabricação de produtos isentos:

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

Esse foi o entendimento do STF, no RE 562.980/SC[[26]](#footnote-26) de Relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que deixou claro os efeitos futuros da aludida lei:

O direito do contribuinte de utilizar-se de crédito relativo a valores pagos a título de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, oriundo da aquisição de matéria-prima a ser empregada em produto final beneficiado pela isenção ou tributado à alíquota zero, somente surgiu com a Lei n~~º~~ 9.779/1999, não se mostrando possível a aplicação retroativa da norma.

Esclarecido esse ponto, volta-se à discussão acerca do tratamento dado pela legislação tributária com relação aos créditos advindos da aquisição de insumos isentos utilizados na fabricação de produtos alcançados pela incidência do IPI.

No passado, ganhou força na doutrina e na jurisprudência pátria a tese de que a aquisição de produtos isentos geraria o direito ao crédito em respeito à não cumulatividade.

O principal fundamento para essa corrente estava calcado em questões econômicas, sob a premissa de que a negativa do crédito resultaria no mero diferimento do tributo na cadeia produtiva com a consequente recuperação da carga tributária no produto final.

Exemplo disso é o julgamento em que o Supremo Tribunal Federal, em 1998, no RE 212.484[[27]](#footnote-27), entendeu haver direito ao crédito do IPI nas aquisições de insumos isentos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3~~º~~, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Esse julgamento, contudo, foi proferido sob a égide do regramento anterior à Lei n~~º~~ 9.779, de 1999, quando ainda havia a distorção da majoração da carga tributária com a instituição de uma isenção intermediária.

Nesse caso, o STF, ao invés de permitir a correção da distorção apontada pela permissão de manutenção do crédito do IPI na aquisição de insumos tributados, acabou por reconhecer que o insumo isento daria direito ao crédito na etapa subsequente.

A finalidade era apenas evitar que houvesse majoração da carga tributária ao longo da cadeia caso houvesse a concessão de uma isenção intermediária.

Ocorre que esse julgado serviu de parâmetro para diversas outras decisões que, mesmo após a publicação da Lei n~~º~~ 9.779, de 1999, continuaram a permitir o crédito na aquisição de de produtos isentos, ainda que o problema do aumento da carga tributária com a isenção intermediária na cadeia produtiva já tivesse sido resolvido.

Além disso, havia a premissa de que a negativa do direito ao crédito elevaria o preço final do produto e representaria mero diferimento tributário, a exemplo da argumentação trazida no seguinte Acordão do TRF da 4ª Região[[28]](#footnote-28):

TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITO PRESUMIDO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. O princípio constitucional da não-cumulatividade tem como finalidade essencial a proteção do consumidor final, decorrente da incidência cumulativa de IPI, nas operações que envolvem o processo de industrialização.

2. O contribuinte tem direito de creditar-se do IPI relativo aos insumos e matérias-primas adquiridos sob o regime de isenção, imunes, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, **a fim de que o benefício possa ser efetivamente refletido no preço final do produto oferecido ao consumo**.

3. As alíquotas do IPI são fixadas de acordo com a essencialidade do produto ou, ainda, por critério de política econômica. A eventual diferença de alíquotas entre as operações de entrada (insumos) e de saída (produto final) não geram crédito presumido do imposto.

4. Sobre os créditos extemporâneos não incide correção monetária, na linha de precedentes do E. STF e de recente julgado da 1ª Seção deste TRF. (fl. 245) (Destacou-se).

Ainda que se queira fazer ilações econômicas sobre o impacto da vedação ao crédito no preço final ao consumidor, a não cumulatividade tem por objetivo apenas evitar a incidência cumulativa do imposto e, com isso, o seu efeito cascata na cadeia produtiva, não permitindo que o imposto recolhido ao longo dos ciclos produtivos seja superior ao resultado da multiplicação do preço do produto final pela sua alíquota prevista na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

Esse é o entendimento proferido pelo Ministro Marco Aurélio no seu voto quando do julgamento do RE 562.980/SC[[29]](#footnote-29):

Atentem para a razão de ser do creditamento. Visa a evitar a sobreposição de cobrança de tributo consideradas sucessivas operações. Então, ante o princípio da não cumulatividade, o valor do tributo apurado em certa operação sofre a diminuição do que satisfeito anteriormente. Utiliza-se o crédito com o objetivo único de não haver a sobreposição, a cobrança do tributo em cascata, transgredindo-se o princípio vedador da duplicidade. Fora isso, é desconhecer a essência do instituto, o objetivo buscado.

Na lição de Regina Celi P. V. Fernandes[[30]](#footnote-30) também resta evidenciada essa finalidade:

O princípio da não cumulatividade evita a concentração de mercado pela dedução do imposto pago na operação anterior, o que no final do ciclo faz com que o percentual da alíquota não seja ultrapassado.

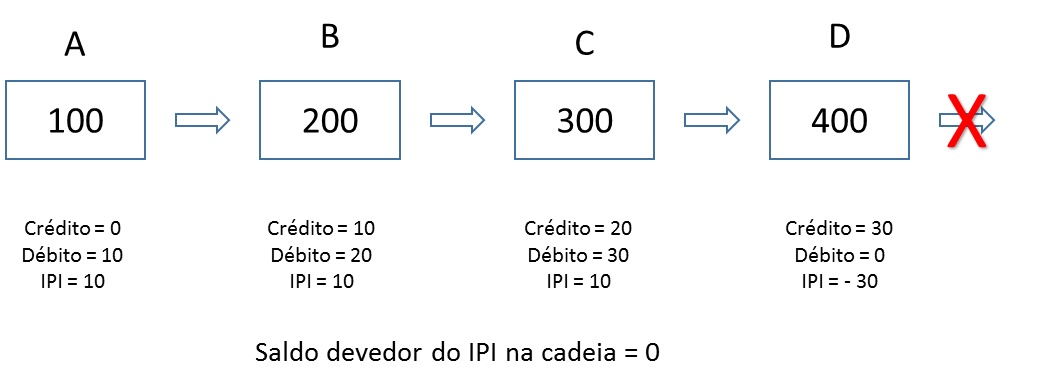
Frente a esse aspecto, o argumento de aumento de preços na hipótese de vedação ao crédito não merece prosperar, até porque o impacto de uma desoneração para o adquirente é relativo, pois, não raras vezes, o estabelecimento incorpora o IPI no preço de venda de modo a recompor suas margens de lucro, não repassando o benefício para o consumidor.

Ademais, não se deve olvidar que o IPI incide, como regra, na etapa da indústria, sendo certo que até o produto chegar ao consumidor haverá as etapas de atacado e varejo que influenciarão na composição do seu preço final.

Sobre o fato de haver um mero diferimento na cadeia produtiva, caso não seja concedido o crédito de um insumo isento, essa conclusão é verdadeira. Porém, não se deve interpretar um instituto pela sua consequência, mas sim pelo que ele é. Até porque, se por um lado uma isenção pode representar mero diferimento do imposto, por outro lado ela pode resultar em um indesejável saldo credor ao longo da cadeia produtiva.

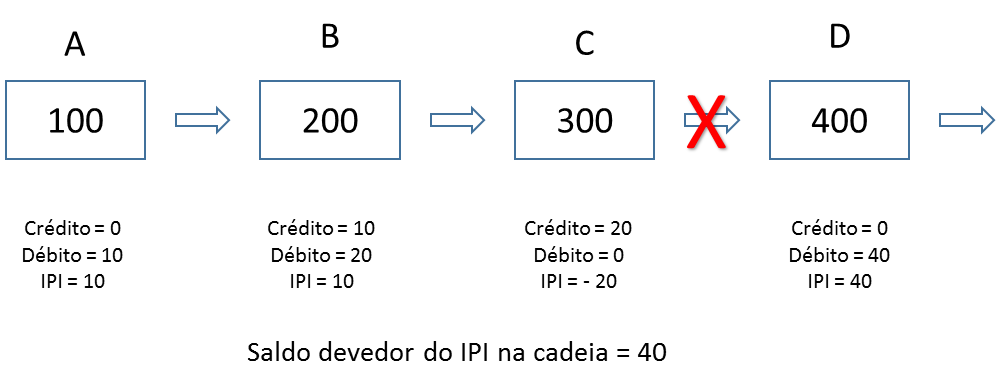
Apresenta-se, mais uma vez, o exemplo da cadeia produtiva de quatro ciclos com alíquota uniforme. Caso seja instituída uma isenção na última etapa da cadeia, evidentemente toda a cadeia restará desonerada pelo imposto, conforme se depreende abaixo:

Alíquota do IPI uniforme de 10%



Se houver uma isenção no meio da cadeia, na hipótese de não haver crédito na aquisição de um produto isento, haverá, de fato, mero diferimento do pagamento do imposto, que será recuperado ao final da cadeia produtiva:

Alíquota do IPI uniforme de 10%

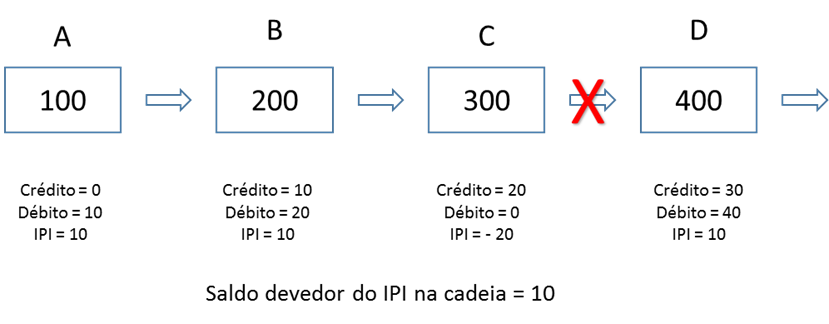


Isso ocorre porque a não cumulatividade, como exaustivamente defendido, não tem por finalidade reduzir a tributação da cadeia produtiva, mas apenas impedir que haja cobrança em cascata, evitando, numa situação de alíquotas uniformes, que o tributo recolhido ao longo da cadeia seja superior ao débito do último elo.

Para desonerar a cadeia na sua integralidade o correto é a concessão de isenção na sua última etapa, como demonstrado anteriormente, e não a permissão do creditamento de produtos isentos.

Se houvesse o direito ao crédito na aquisição de produtos isentos, haveria uma considerável redução do IPI recolhido na cadeia produtiva, como se observa abaixo:

Alíquota do IPI uniforme de 10%



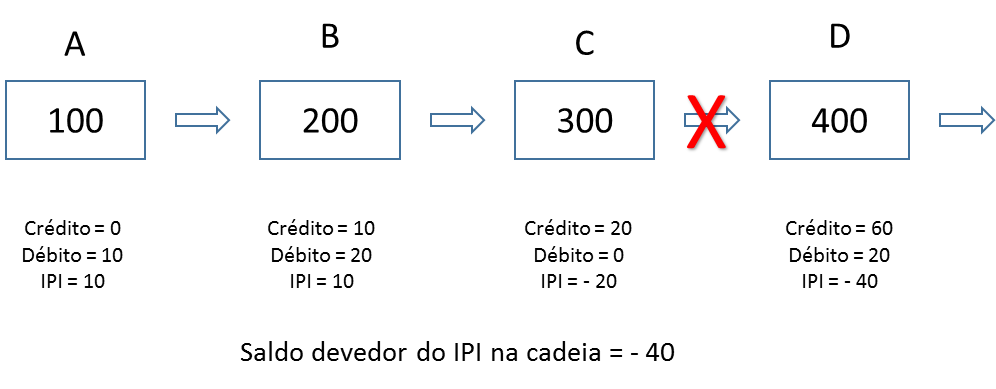
A depender do planejamento tributário e das alíquotas aplicáveis a cada produto, apenas com essa única isenção já seria possível conseguir um saldo credor do IPI acumulado ao longo de toda a cadeia produtiva (saldo devedor negativo).

Isso fica ainda mais claro quando as alíquotas do IPI não são uniformes, sendo maiores para o insumo do que para o produto final:

Alíquotas do IPI dos Produtos A e B: 10%

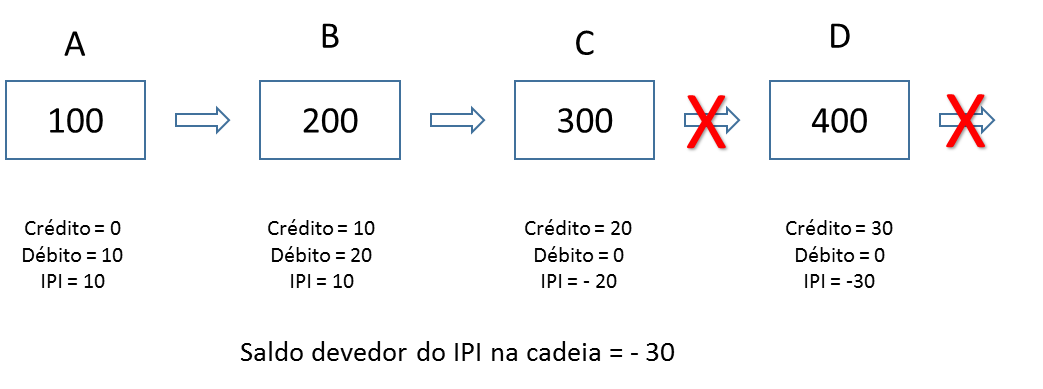
Alíquota do IPI do Produto C: 20%

Alíquota do IPI do Produto D: 5%



O mesmo problema ocorre quando se analisa uma cadeia com duas isenções intermediárias, tal como se segue:

Alíquota do IPI uniforme de 10%



Nas últimas duas hipóteses, o Poder Público, ao invés de recolher impostos, passa a ser financiador da atividade produtiva, eis que há acúmulo de créditos ao longo de toda a cadeia. Nota-se, com isso, o evidente desvirtuamento da lógica tributária, que deveria considerar o tributo como fonte de custeio da atividade estatal, e não o Estado no papel de agente financiador da atividade produtiva.

Vale frisar que o saldo credor na cadeia produtiva não apenas representa o Estado abrindo mão de recolher tributos. Na verdade, além de não recolher qualquer tributo, nessas hipóteses o Estado passa a dar dinheiro para empresas privadas. Detalhe: sem qualquer decisão legislativa. Somente com base em intepretação de uma regra cujo propósito é evitar a tributação em cascata.

Por essa razão, a proteção ao consumidor, na linha do raciocínio exposto pelo citado Acórdão do TRF da 4ª Região, deve ser vista apenas como um reflexo da não cumulatividade, e não como o seu objetivo.

Até porque, antes de se pensar no reflexo de uma isenção intermediária para o consumidor, considerando não haver garantia alguma de que o benefício fiscal chegará o preço final, deve-se sim pensar na função social do tributo, pois sem ele não haveria como custear a prestação de serviços públicos à coletividade.

Não obstante, ainda que os argumentos elencados saltem aos olhos, após aquela decisão de 1998, a Suprema Corte Constitucional, em 2002, ao julgar conjuntamente os Recursos Extraordinários 350.446/PR[[31]](#footnote-31) e 353.668/PR[[32]](#footnote-32), estendeu o direito ao crédito na aquisição de insumos isentos para as aquisições de insumos com alíquota zero e não tributados (NT):

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, inexiste 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 subseqüente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido.

É no mínimo curioso admitir que um insumo adquirido com alíquota zero ou NT possa gerar crédito do IPI, já que o próprio valor do crédito deveria ser zero ou nulo, uma vez que a alíquota do insumo nesses casos ou é zero ou inexiste. Não haveria, portanto, como haver crédito por mera impossibilidade dele ser calculado.

Todavia, como o desejo era a concessão do benefício, ainda que não houvesse lei dando suporte para isso, convencionou-se que na aquisição de insumos com alíquota zero ou NT o crédito seria calculado a partir da alíquota do produto fabricado.

Não é difícil imaginar que essa solução trouxe distorções, haja vista que os créditos dos insumos alíquota zero ou NT em algumas hipóteses eram maiores do que os créditos de outros insumos tributados. Tudo dependia das alíquotas envolvidas.

Nesse contexto, por mais que se quisesse defender a tese do direito ao crédito na aquisição de insumos alíquota zero e NT, não era razoável admitir que um insumo onerado pelo IPI gerasse um crédito inferior ao de um insumo desonerado.

A mera alegação de que o tratamento tributário concedido aos insumos não tributados e alíquota zero deveria ser o mesmo dado ao insumo isento apenas tornava evidente a impossibilidade de qualquer insumo desonerado gerar crédito do IPI, seja qual fosse a justificativa para tanto.

Conquanto fosse evidente a distorção gerada, somente em 2008, no julgamento do RE 353.657/PR[[33]](#footnote-33), a Suprema Corte reverteu a decisão de permissão de créditos para insumos alíquota zero e NT. Todavia, restou mantido o entendimento sobre o direito ao crédito na aquisição de insumos isentos.

Nas palavras de André Mendes Moreira[[34]](#footnote-34), a mudança do entendimento acerca dos insumos isentos veio apenas em 2010, com o julgamento do RE n~~º~~ 566.819RS[[35]](#footnote-35), quando o Pretório Excelso finalmente equiparou a aquisição de insumos isentos àqueles relativos a insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, sustentando ser impossível a outorga de créditos fictos se não houver incidência tributária na etapa anterior.

Ocorre que, nos embargos de declaração no citado RE, o STF deixou claro que o precedente não atingia situações especiais, como o caso da Zona Franca de Manaus, cuja especificidade exigiria análise apartada pela Corte.

Além disso, embora aquele Tribunal já viesse decidindo contrariamente ao crédito dos insumos isentos desde 2010, a pacificação do tema ocorreu somente em 2015, no julgamento do RE 398.365/RS[[36]](#footnote-36), em sede de repercussão geral, ajuizado contra o Acordão do TRF 4 anteriormente citado.

Pela relevância, transcreve-se acórdão do RE 398.365/RS julgado na sistemática de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal:

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, § 3~~º~~, 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.

Com isso, passou-se a ter o seguinte cenário no âmbito do STF: salvo os insumos adquiridos com isenção da Zona Franca de Manaus, que seriam julgados à parte, não há mais direito ao crédito do IPI nas aquisições de insumos isentos (regra geral), alíquota zero ou NT.

# 5.1 O Crédito na aquisição de produtos isentos da Zona Franca de Manaus

Considerando a decisão do STF no RE 398.365/RS sobre a proibição do crédito na aquisição de produtos isentos, por razões de ordem lógica, deveria restar pacificada também a questão referente às aquisições isentas da Zona Franca de Manaus, afinal, a natureza jurídica da isenção não se transmuta em face da origem do insumo.

A experiência com as decisões sobre os créditos na aquisição de insumos alíquota zero, NT e isentos (regra geral) deveria ter sido profícua a ponto de impedir a criação pela via judicial de créditos sem base legal, tendo em vista a consequente distorção gerada na sistemática do IPI.

Todavia, como aduzido, o STF excepcionou do posicionamento fixado no RE n~~º~~ 566.819/RS os casos especiais, a exemplo dos insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, sujeitando-os à análise apartada.

Nas lições de André Mendes Moreira[[37]](#footnote-37), o direito ao crédito presumido não estaria explicitamente assegurado na lei, mas decorreria de interpretação sistemática de normas constitucionais e infraconstitucionais. Outrossim, envolveria situação específica em que o objetivo extrafiscal da norma isencional é colocado em xeque caso o crédito não fosse reconhecido.

Com isso, a discussão sobre o direito ao crédito na aquisição de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus passou a ser tratada no RE 596.614/SP e no RE 592.891/SP, este último com repercussão geral.

Assim, em 25 de abril de 2019, ao julgar o RE 592.891/SP, o Egrégio Tribunal fixou 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, § 2~~º~~, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.

Os fundamentos da decisão encontraram amparo no magistério de Hugo de Brito Machado, para quem:

No que concerne ao direito ao crédito do Imposto sobre produtos industrializados relativo a entrada de insumos decorrente de operações isentas, quando a isenção é um incentivo regional, o art. 3~~º~~, inciso III, e o art. 151, inciso I, da Constituição Federal, merecem especial destaque. O primeiro desses dispositivos porque coloca a redução das desigualdades regionais como um objetivo fundamental de nossa República. E o segundo, porque preconiza os incentivos fiscais como instrumento destinado a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do País. Negar o direito ao crédito do IPI relativo a entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e outros insumos, em decorrência de operação com isenção regional, implica anular os efeitos da isenção regional. [[38]](#footnote-38)

Com a devida vênia, apresenta-se a seguir os argumentos que legitimam a discordância do posicionamento adotado pela Suprema Corte.

Em primeiro lugar, ainda que a Zona Franca de Manaus mereça guarida pelo Princípio Federativo, os incentivos concedidos no âmbito de seu regime especial tributário não podem desvirtuar dos próprios institutos inerentes ao IPI, sob pena do julgador atuar como verdadeiro legislador positivo, em afronta à legalidade e à segurança jurídica.

Aduzir que há crédito ficto incentivado na aquisição de produtos da Zona Franca de Manaus com base no Princípio Federativo acaba por dar margem a se criar qualquer tipo de benefício tributário sob o viés interpretativo, em nítido desrespeito ao § 6~~º~~ do art. 150 da Constituição Federal, que exige lei para a instituição de benefícios fiscais.

No mesmo sentido encontram-se o inciso III do § 2~~º~~ do art. 43 e o inciso I do art. 151 da Lei Maior, que preveem a necessidade de lei para a concessão de incentivos quando for necessário promover o desenvolvimento e a redução das desigualdades 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**.

(...)

§ 2~~º~~ 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**; (Destacou-se).

É evidente que os incentivos fiscais derivam de lei, não competindo ao Poder Judiciário atuar como legislador para definir políticas públicas de fomento.

Ademais, o Egrégio Tribunal, ao corroborar a existência de um crédito não previsto em lei, ignorou a própria *ratio decidendi* da Súmula Vinculante 37[[39]](#footnote-39), a qual proíbe o judiciário, por não possuir função legislativa, conceder aumento nos vencimentos de servidores públicos com base em justificativas principiológicas.

Destarte, por questão de coerência, não deveria ser possível o STF invocar princípios para conceder créditos do IPI sem base legal. Aliás, nesse mesmo sentido já se manifestou aquele próprio Tribunal anteriormente[[40]](#footnote-40):

A Constituição, na parte final do art. 151, I, admite a "concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país". A concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas, e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle do Poder Judiciário. Precedentes: RE 149.659 e AI 138.344 AgR. **Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia** (RE 159.026).(Destacou-se)

Em segundo lugar, os benefícios fiscais para a Zona Franca de Manaus não foram em momento algum constitucionalizados. Sob a ótica do art. 40 do ACDT, a Constituição Federal de 1988 apenas recepcionou os incentivos criados por lei para o desenvolvimento daquela região.

E se os incentivos previstos em lei continuam com natureza legal, não há razão para imaginar que um incentivo sem base legal, a exemplo do crédito ficto do IPI, seja alçado ao patamar constitucional.

Isso porque, se o crédito do IPI decorre do pacto federativo, estando em consonância com a promoção o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do País, logo ele tem base normativa constitucional. Vale dizer, nem uma proposta de emenda à constituição seria capaz de retirá-lo do ordenamento jurídico, pois tal pretensão esbarraria no inciso I do § 4~~º~~ do art. 60 da Carta Magna.

Em outras palavras, o Supremo Tribunal Federal, por decisão judicial, transformou um crédito desprovido de base legal em um benefício de espeque constitucional, blindado de quaisquer modificações futuras, desconsiderando, inclusive, as leis orçamentárias e financeiras vigentes.

Nesses termos, o direito ao crédito do IPI na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus permanecerá engessado no ordenamento jurídico até o ano de 2073, quando se encerra a existência daquela Zona Franca pela Constituição.

Isso atenta contra o próprio caráter extrafiscal do imposto, que deveria permitir a alteração das regras de incentivo sempre que se tornar necessário atingir os objetivos da política econômica governamental.

Além do mais, o que ocorreria se a própria isenção do IPI fosse revogada? Isso porque para haver a discussão sobre o crédito na aquisição de insumos isentos primeiramente deve existir a própria isenção. Se o crédito ficto se fundamenta no art. 40 do ADCT e no art. 43, § 2~~º~~, III, da Constituição Federal, por ordem lógica, a isenção também deve estar calcada nessas mesmas normas.

Ora, mas se a isenção for revogada o crédito ficto incentivado passaria a ser crédito básico do imposto, correspondente ao débito incidente na saída do produto da Zona Franca de Manaus. Haveria desrespeito ao pacto federativo com essa revogação? Caso positivo, a isenção do IPI aplicada à Zona Franca de Manaus teria ganhado *status* constitucional?

Nessa linha, perquire-se como ficariam os demais incentivos fiscais e extrafiscais aplicados à Zona Franca de Manaus: eles estariam também constitucionalizados sob o fundamento do Princípio Federativo e da promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do País?

Considerando ainda o desequilíbrio entre as diferentes regiões do país, é de se questionar se as leis tributárias que promovem o desenvolvimento regional, a exemplo da Medida Provisória n~~º~~ 2.199-14, de 24 de agosto de 2001[[41]](#footnote-41), da Lei n~~º~~ 9.440, de 14 de março de 1997[[42]](#footnote-42), da Lei n~~º~~ 9.826, de 23 de agosto de 1999[[43]](#footnote-43), também estariam constitucionalizadas com fundamento no Princípio Federativo e no art. 43, § 2~~º~~, III, da Carta Magna.

Tais questões apenas demonstram a impropriedade de se reconhecer incentivos fiscais a partir de princípios constitucionais, em nítido desrespeito ao § 6~~º~~ do art. 150 da Constituição Federal.

Não obstante o exposto, deve-se afirmar que a decisão do STF – a pretexto de resguardar a Zona Franca de Manaus, que, repita-se, já possui diversos incentivos previstos em lei – acaba por fomentar planejamentos tributários desprovidos de transparência que ocasionam graves lesões aos cofres públicos.

Um exemplo de planejamento consiste em industrializar, na Zona Franca de Manaus, insumos (produtos intermediários) a serem destinados para a fabricação de produtos em outro ponto do território nacional. Isso geralmente ocorre em setores para os quais as alíquotas dos insumos são superiores a dos produtos finais, como é o caso da indústria de bebidas açucaradas, em que o principal insumo, denominado concentrado, possui alíquota superior à do produto final, no caso o refrigerante.

No exemplo, o concentrado é fabricado na Zona Franca por meio da adição de açúcar a um produto importado. Após essa operação de industrialização, na qual o valor agregado é mínimo, o concentrado é remetido com isenção para fábricas de refrigerantes localizadas fora da Zona Franca de Manaus. Essas fábricas de refrigerantes apuram créditos fictos do IPI calculados pela multiplicação do preço do concentrado sobre a sua alíquota.

O preço do concentrado, após a adição de açúcar, é artificialmente majorado por meio da transferência de custos de empresas interdependentes para as fábricas da Zona Franca de Manaus de modo a aumentar a base de cálculo do crédito e, consequentemente, o próprio crédito em si.

Segundo estudo da Associação dos Fabricantes de Refrigerantes do Brasil[[44]](#footnote-44) apresentado em Audiência Pública realizada na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados no dia 31 de agosto de 2017, o concentrado vendido no mercado interno tem um preço aproximadamente cinco vezes maior do que o destinado à exportação.

Isso demonstra que o propósito da industrialização de concentrados na Zona Franca de Manaus, que deveria ser gerar empregos e desenvolvimento naquela região, na verdade tem por pano de fundo a geração de créditos para empresas localizadas em outros pontos do território nacional.

De fato, os créditos são ainda mais altos em face das altas alíquotas dos insumos comparadas as do produto final. Até a elaboração do presente estudo o refrigerante estava tributado pelo IPI com alíquota de 4% (quatro por cento)[[45]](#footnote-45), sendo possível a sua redução para meros 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento)[[46]](#footnote-46) na hipótese de adição de suco de frutas em sua composição e quando da venda ao varejo. Enquanto isso, o concentrado encontrava-se tributado com alíquota de 12% (doze por cento)[[47]](#footnote-47).

Vale dizer que essa situação é tão anômala que a redução do IPI dos concentrados tem fomentado longos debates, inclusive sobre a necessidade de observância da noventena constitucional ou mesmo se o Poder Executivo teria competência para reduzir, por Decreto, a alíquota desses produtos, uma vez que estaria reduzindo, por consequência o crédito ficto da Zona Franca de Manaus. Trata-se de uma hipótese *sui generis* em que a redução da alíquota de um tributo acarreta majoração da carga tributária.

Até a publicação do Decreto n~~º~~ 9.394, de 30 de maio de 2018[[48]](#footnote-48), a alíquota do IPI dos concentrados era 20% (vinte por cento). Com a publicação do referido ato normativo a alíquota desses produtos foi reduzida para 4% (quatro por cento), equivalente à alíquota base do IPI aplicável aos refrigerantes.

Em que pese a permissão constitucional e legal para o Poder Executivo reduzir a alíquota do IPI por Decreto, houve forte reação de parte do Congresso Nacional contra o Decreto n~~º~~ 9.394, de 2018. Como exemplo cita-se os Projetos de Decreto Legislativo n~~º~~ 966, de 2018[[49]](#footnote-49), e n~~º~~ 1.011, de 2018[[50]](#footnote-50).

Tais Decretos Legislativos, propostos com base nos incisos V e XI do art. 49 da Constituição Federal, pretendiam sustar o Decreto n° 9.394, 2018, sob a alegação de que ele teria exorbitado o seu poder regulamentar e os limites de delegação legislativa.

Ora, o Decreto n~~º~~ 9.394, de 2018, não exorbitou seu poder regulamentar nem os limites da delegação legislativa. A Constituição Federal, em seu art. 153, § 1~~º~~, facultou ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IPI.

A lei que estabelece os citados limites é o Decreto-Lei n~~º~~ 1.199, de 27 de dezembro de 1971[[51]](#footnote-51), cujo art. 4~~º~~ segue reproduzido abaixo:

Art 4~~º~~ O Poder Executivo, em relação ao Impôsto sôbre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado:

I - a reduzir alíquotas até 0 (zero);

II - a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei;

Com efeito, o limite de atuação do Poder Executivo é reduzir a zero ou majorar a alíquota legal[[52]](#footnote-52) do IPI tendo como condição o atingimento dos objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda para corrigir distorções.

Fica evidente que a publicação do Decreto n~~º~~ 9.394, de 2018, além de não extrapolar qualquer limite de delegação legislativa, corrigiu distorções na tributação do IPI, em consonância com o Decreto-Lei n~~º~~ 1.199, 1971.

No tocante ao argumento de que houve desrespeito à noventena, é fato que tal regra se aplica apenas nas hipóteses de aumento de alíquotas. No caso em análise houve o contrário. Se a particularidade do planejamento tributário levou algum contribuinte a ter aumento de sua carga tributária, isso se deu em face da distorção da sistemática criada com a utilização de créditos fictos.

Ademais, conceder noventena para um ato de redução de alíquotas poderia prejudicar quem fabrica o concentrado em condições normais, porquanto ele acabaria sendo punido pela espera em ver a desoneração tributária produzir efeitos.

De todo modo, antes dos Projetos de Decreto Legislativo serem votados, o próprio Poder Executivo decidiu voltar atrás e editou o Decreto n~~º~~ 9.514, de 27 de setembro de 2018[[53]](#footnote-53), majorando temporariamente a alíquota dos concentrados para 12%, no período de 1~~º~~ de janeiro de 2019 até 30 de junho de 2019, e para 8%, no período de 1~~º~~ de julho de 2019 até 31 de dezembro de 2019.

A noventena restou atendida porque o referido decreto entrou em vigor no dia 28 de setembro de 2018. Contudo, em que pese estar respaldado nas atribuições legais e constitucionais, o Decreto n~~º~~ 9.514, de 2018, foi novamente objeto de ataque, dessa vez pelo Projeto de Decreto Legislativo n~~º~~ 109, de 2018[[54]](#footnote-54). O argumento é que a modificação da alíquota acabou, na prática, com o incentivo fiscal garantido para a Zona Franca de Manaus, o que demandaria lei para tanto.

O interessante dessa argumentação é que, como visto, não há sequer lei que garanta o crédito do IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus. E ainda que houvesse, isso não teria o condão de impedir que o Poder Executivo reduzisse as alíquotas do IPI, mesmo que essa redução viesse a diminuir o crédito ficto.

Ora, se o Poder Executivo pode aumentar alíquotas para majorar o imposto de um determinado produto, por qual razão ele estaria impedido de reduzir alíquotas, ainda que essa redução também acarretasse majoração da carga tributária? Ao que parece a ilegalidade está presente apenas nos próprios Decretos Legislativos, que pretendiam manter os elevados créditos para a indústria de bebidas açucaradas.

Além do mais, tais planejamentos geram forte desequilíbrio concorrencial, uma vez que apenas as empresas que operam com créditos apurados a partir dos insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus passam a ter competitividade no mercado.

É sempre bom relembrar que as empresas instaladas na Zona Franca de Manaus já possuem, além de diversos incentivos fiscais e não fiscais, isenção do IPI na saída de produtos destinados a outro ponto do território nacional. Foi esse o incentivo que o legislador brasileiro concedeu ao fabricante instalado naquela região, sendo esse o incentivo que deveria ser utilizado.

No ensinamento preciso de Leandro Palsen[[55]](#footnote-55), do ponto de vista da política de desenvolvimento, a Zona Franca de Manaus deveria fabricar apenas produtos finais, com maior valor agregado, e não produtos intermediários. Com isso a isenção pura e simples do IPI faria todo sentido. Aliás, há indústrias instaladas lá que se utilizam apenas da isenção, sem recorrerem a planejamentos tributários que beneficiam empresas fora daquela região.

Sendo assim, a fabricação de produtos intermediários com o único objetivo de geração de créditos fictos é uma distorção que deveria ser combativa, e não fomentada.

Vale ainda dizer que a própria utilização de créditos fictos incentivados não é a forma mais indicada para se conceder benefícios fiscais. Isso porque o crédito ficto implica no não recolhimento do tributo pelo estabelecimento industrial, sem haver, contudo, desoneração tributária para o próprio produto fabricado.

Na prática, o estabelecimento industrial, ao dar saída a um produto tributado, destaca em nota o valor do IPI que será repassado no preço para o adquirente. Ocorre que, no momento de recolher o imposto aos cofres públicos, o estabelecimento utiliza-se do crédito incentivado para reduzir ou mesmo anular aquele débito decorrente do destaque em nota.

A utilização de créditos fictos, portanto, não impede que o IPI continue sendo destacado em nota e repercutindo no preço do produto. Ela apenas permite que o estabelecimento industrial incorpore para si o valor do imposto destacado em nota que deveria ser recolhido aos cofres públicos, uma vez que o crédito irá reduzir o débito apenas na escrita fiscal do contribuinte.

Ou seja, existe o débito em nota, porém não há recolhimento de imposto. O valor do imposto, que deveria ser recolhido, retorna para o contribuinte como verdadeiro subsídio fiscal.

Vale repisar que o crédito ficto incentivado não tem relação alguma com a não cumulatividade Trata-se de verdadeiro benefício fiscal, como bem compreendido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do EResp 1.210.941/RS[[56]](#footnote-56), ao determinar que esse crédito, por reduzir a carga tributária do contribuinte e aumentar o lucro da empresa, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Cabe ainda destacar a contradição na utilização do Princípio Federativo e do fomento a incentivos regionais como argumento para o crédito ficto, pois, além dos verdadeiros beneficiários desses créditos estarem localizados fora do território da Zona Franca de Manaus, 59% (cinquenta e nove por cento) dos recursos do IPI são destinados aos demais entes federados via Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Com isso, ao invés da União arrecadar os valores do IPI e distribuí-los via FPE e FPM – o que prestigiaria o pacto federativo, principalmente em face do art. 161, inciso II, da CF 88, já que as transferências objetivam promover o equilíbrio sócio-econômico entre os entres federados – cria-se uma desoneração que irá beneficiar apenas as empresas que fazem planejamentos tributários com a Zona Franca de Manaus.

Além do que, enquanto o FPE e FPM possuem a devida transparência, sendo controlados pelo Tesouro Nacional, os créditos fictos do IPI são apurados a depender do modelo de negócios que a empresa montar junto com o seu fornecedor instalado na Zona Franca de Manaus, não se sabendo ao certo o real valor desses incentivos.

Pelo exposto, seja sob o enfoque da não cumulatividade, seja em face do princípio federativo e da promoção do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do País, não há razão para permitir o crédito do IPI na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus.

# 5.2 O Crédito na aquisição de produtos isentos da Amazônia Ocidental

Finalizada a análise crítica sobre o direito ao crédito ficto do IPI na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus, é importante diferenciá-lo do crédito incentivado concedido às aquisições da Amazônia Ocidental.

O art. 6~~º~~ do Decreto-Lei n~~º~~ 1.435, de 16 de dezembro de 1975[[57]](#footnote-57), instituiu a isenção do IPI para os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4~~º~~ do art. 1~~º~~ do Decreto-lei n~~º~~ 291, de 28 de fevereiro de 1967[[58]](#footnote-58):

Art 6~~º~~ Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4~~º~~ do art. 1~~º~~ do Decreto-lei n~~º~~ 291, de 28 de fevereiro de 1967.

Por sua vez, o § 4~~º~~ do art. 1~~º~~ do Decreto-lei n~~º~~ 291, de 1967, definiu a citada área como sendo a Amazônia Ocidental, composta pelos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima:

Art. 1~~º~~, (...) § 4~~º~~ Para os fins dêste decreto-lei a Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios de Rondônia e Roraima.

Além da aludida isenção do IPI, foi concedido um crédito incentivado para quem adquirir, nas condições mencionadas, produtos da Amazônia Ocidental conforme o § 1~~º~~ do art. 6~~º~~ do Decreto-Lei n~~º~~ 1.435, de 1975:

Art 6~~º~~, (...) § 1~~º~~ Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

Percebe-se que o regime especial tributário da Amazônia Ocidental compreende a isenção do IPI para os produtos ali fabricados a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como o crédito incentivado para o adquirente desses produtos.

A expressão “como se devido fosse” significa que o cálculo do crédito é feito como se tivesse sido devido o IPI na etapa anterior. Por isso fica claro que o crédito apenas existe no ordenamento jurídico porque uma lei assim o previu. Afinal, produtos adquiridos com isenção, salvo expressa determinação legal, não dão direito a crédito do IPI. Trata-se de uma ficção criada por lei com o objetivo de incentivar as aquisições da Amazônia Ocidental, no sentido de se usar as matérias primas nativas.

Outro ponto importante a ser ressaltado é que essa subespécie de crédito incentivado faz parte apenas do regime especial tributário da Amazônia Ocidental, não sendo aplicável ao regime da Zona Franca de Manaus.

O critério puramente territorial não é suficiente para redefinir o alcance do crédito da Amazônia Ocidental de modo a aplica-lo à Zona Franca de Manaus, sob a premissa desta área estar inserida dentro daquela. Até porque a Amazônia Ocidental e a Zona Franca de Manaus possuem regimes especiais distintos cada qual com seus próprios critérios e incentivos.

Não por outra razão, a retrotranscrita isenção do art. 6~~º~~ do Decreto-Lei n~~º~~ 1.435, de 1975, concedida à Amazônia Ocidental é posterior à isenção da Zona Franca de Manaus criada pelo art. 9~~º~~ do Decreto-Lei n~~º~~ 288, de 1967, cuja redação original assim dispunha:

Art 9~~º~~ Estão isentas do impôsto sôbre produtos industrializados tôdas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer a comercialização em qualquer ponto do território nacional.

Ora, por qual razão a isenção do art. art. 6~~º~~ do Decreto-Lei n~~º~~ 1.435, de 1975, seria aplicada à Zona Franca de Manaus se já havia para esse regime especial tributário uma isenção mais ampla? A resposta é porque se tratam de regimes distintos.

Além do mais, é indesejável a sobreposição de regimes especiais tributários com cumulação de incentivos para uma mesma finalidade, sob pena de se criar insegurança jurídica na aplicação dos mesmos.

Com efeito, a melhor interpretação é no sentido de que a isenção do art. 6~~º~~ do Decreto-Lei n~~º~~ 1.435, de 1975, se aplica apenas às áreas da Amazônia Ocidental, excluindo-se do seu alcance a área territorial da Zona Franca de Manaus, pois para ela já existe um regime jurídico tributário próprio composto por diversos incentivos.

Consequentemente, é forçoso concluir que o § 1~~º~~ do art. 6~~º~~ do Decreto-Lei n~~º~~ 1.435, de 1975, instituiu crédito incentivado do IPI apenas para o regime jurídico tributário da Amazônia Ocidental, uma vez que o direito a esse crédito está vinculado à aquisição de produtos com isenção da Amazônia Ocidental.

É dessa forma, aliás, que se encontra redigido o Decreto n~~º~~ 7.212, de 2011, RIPI, que separou os dois regimes jurídicos tributários em subseções distintas da Seção I do Capítulo V do Título VII.

Logo, enquanto o regime jurídico da Zona Franca de Manaus está regulamentado nos arts 81 a 94 do RIPI, o regime da Amazônia Ocidental está contido nos arts. 95 a 98 e 237 do mesmo Regulamento, estando, o crédito incentivado da Amazônia Ocidental disciplinado no art. 237 do RIPI.

É cediço, portanto, que o próprio Regulamento do IPI faz distinção entre o Regime Fiscal da Zona Franca de Manaus e o Regime Fiscal da Amazônia Ocidental, razão pela qual não se pode utilizar como fundamento para a Zona Franca de Manaus um regime aplicável exclusivamente à Amazônia Ocidental.

# 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O crédito na aquisição de produtos isentos da Zona Franca de Manaus tem rendido intensos debates doutrinários e jurisprudenciais. Após reviravoltas nas decisões do Supremo Tribunal Federal, esta Corte reconheceu, no RE 592.891/SP, o direito aos aludidos créditos em evidente contradição com a decisão proferida anteriormente no julgamento do RE 398.365/RS, que vedou o direito ao crédito nas aquisições de produtos isentos em geral.

Com a devida vênia, não se pode utilizar o Princípio Federativo ou mesmo a promoção do desenvolvimento e da redução das desigualdades regionais como fundamentos para se criar créditos incentivados não previstos em lei, sob pena do julgador atuar como legislador positivo.

Ademais, é também indesejável a constitucionalização de benefícios tributários do IPI desprovidos de base legal, o que afronta a própria função extrafiscal do imposto, que deveria permitir a alteração das regras de incentivo sempre que se tornar necessário atingir os objetivos da política econômica governamental.

A decisão do STF ainda fomenta a prática de planejamentos tributários cujos únicos beneficiários são empresas localizadas fora da Zona Franca de Manaus, o que descaracteriza a finalidade do benefício regional e impede a correta distribuição da arrecadação do IPI entre os entes federados via FPM e FPE.

Deve-se ainda levar em consideração os aspectos orçamentários, haja vista que tais créditos, por não terem previsão legal, passam ao largo do controle estatal, motivo pelo qual a decisão do Pretório Excelso poderá desequilibrar ainda mais as contas públicas.

Por fim, forte nas razões elencadas ao longo do presente estudo, fica evidente que o crédito do IPI nas aquisições de produtos isentos da Zona Franca de Manaus não deveria ser reconhecido pela via jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, por ser matéria reservada à lei.

# 7. REFERÊNCIAS

AFREBRAS. **Créditos de IPI na Zona Franca de Manaus para concentrados de refrigerante.** Disponível em <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cft/audiencias-publicas/audiencias-publicas-2017/31-08-2017-audiencia-publica-creditos-de-ipi-na-zona-franca-de-manaus-para-concentrados-de-refrigerante/AFREBRASFernandodeBairros.pdf >. Consultado em 20/04/2019.

AMAZONAS. Lei n~~º~~ 2.826, de 29 de setembro de 2003. **Regulamenta a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais nos termos da Constituição do Estado e dá outras providências**. Disponível em <http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Estadual/Ano%202003/Arquivo/LE\_2826\_03.htm> Consultado em 21/03/2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Consultado em 20/03/2019.

BRASIL. Lei n~~º~~ 3.173, de 6 de junho de 1957. **Cria uma zona franca na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas, e dá outras providências**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/1950-1969/L3173.htm>. Consultado em 20/03/2019.

BRASIL. Lei n~~º~~ 4.502, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe Sôbre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/L4502.htm>. Consultado em 23/03/2019.

BRASIL. Lei n~~º~~ 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em:

<<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>.>. Consultado em 23/03/2019.

BRASIL. Decreto-Lei n~~º~~ 288, de 28 de fevereiro de 1967. **Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Decreto-Lei/Del0288.htm> Consultado em 21/03/2019.

BRASIL. Decreto-lei n~~º~~ 291, de 28 de fevereiro de 1967. **Estabelece incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia e dá outras providências**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0291.htm>. Consultado em 20/04/2019.

BRASIL. Decreto-Lei n~~º~~ 1.199, de 27 de dezembro de 1971. **Altera a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), a Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), a legislação do Impôsto sôbre Produtos Industrializados e dá outras providências**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Decreto-Lei/Del1199.htm>. Consultado em 20/04/2019.

BRASIL**. Decreto-Lei n~~º~~ 1.435, de 16 de dezembro de 1975. Altera a redação dos artigos 7~~º~~ do Decreto-lei n~~º~~ 288, de 28 de fevereiro de 1967, e 2~~º~~ do Decreto-lei n~~º~~ 356, de 15 de agosto de 1968, e dá outras providências**. Disponível em:

< <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1435.htm>>. Consultado em 20/04/2019.

BRASIL. Lei n~~º~~ 9.440, de 14 de março de 1997. **Estabelece incentivos fiscais para o desenvolvimento regional e dá outras providências**. Disponível em:

< <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9440.htm>>. Consultado em 10/04/2019.

BRASIL. Decreto n~~º~~ 2.637, de 25 de junho de 1998. **Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI., Estados e Municípios**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/decreto/D2637.htm.>. Consultado em 27/03/2019.

BRASIL. Lei n~~º~~ 9.779, de 19 de janeiro de 1999. **Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/L9779.htm>. Consultado em 27/03/2019.

BRASIL. Lei n~~º~~ 9.826, de 23 de agosto de 1999. **Dispõe sobre incentivos fiscais para desenvolvimento regional, altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e dá outras providências**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/L9826.htm>. Consultado em 10/04/2019.

BRASIL. Medida Provisória n~~º~~ 2.199-14, de 24 de agosto de 2001. **Altera a legislação do imposto sobre a renda no que se refere aos incentivos fiscais de isenção e de redução, define diretrizes para os incentivos fiscais de aplicação de parcela do imposto sobre a renda nos Fundos de Investimentos Regionais, e dá outras providências**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/MPV/2199-14.htm>. Consultado em 10/04/2019.

BRASIL. Lei n~~º~~ 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Consultado em 21/03/2019.

BRASIL. Lei n~~º~~ 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/2003/L10.833.htm >. Consultado em 21/03/2019

BRASIL. Lei n~~º~~ 10.996, de 15 de dezembro de 2004. **Altera a legislação tributária federal e as Leis n~~º~~s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10996.htm>. Consultado em 21/03/2019.

BRASIL. Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010. **Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_Ato2007-010/2010/Decreto/D7212.htm>. Consultado em 23/03/2019.

BRASIL. Decreto n~~º~~ 9.394, de 30 de maio de 2018. **Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n~~º~~ 8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_ato2015-2018/2018/decreto/D9394.htm>. Consultado em 20/04/2019.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Decreto Legislativo nº 109, de 2018. **Susta o Decreto n~~º~~ 9.514, de 27 de setembro de 2018, que altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016**.

Disponível em:

< https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7875433&ts=1553282617763&disposition=inline>. Consultado em 20/04/2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Decreto Legislativo n~~º~~ 966, de 2018. **Susta o Decreto n~~º~~ 9.394, de 30 de maio de 2018, que altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\_mostrarintegra?codteor=1666629&filename=PDC+966/2018>. Consultado em 20/04/2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Decreto Legislativo n~~º~~ 1.011, de 2018. **Susta o Decreto n~~º~~ 9.394, de 30 de maio de 2018, que altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n~~º~~ 8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\_mostrarintegra?codteor=1677331&filename=PDC+1011/2018>. Consultado em 20/04/2019.

BRASIL. Decreto n~~º~~ 9.514, de 27 de setembro de 2018. **Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n~~º~~ 8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_ato2015-2018/2018/decreto/D9514.htm>. Consultado em 20/04/2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível Nº 2001.71.07.002558-4**. 1ª Turma; Rel. Marcelo de Nardi; DJ 09/10/02. Disponível em: < https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta\_processual\_resultado\_pesquisa&txtValor=200171070025584&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnRefId=24a61a4a968262142576a701956f550d&txtPalavraGerada=wsDh&txtChave=> e < http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307767015&ext=.pdf>. Consultado em 28/03/2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial N~~º~~ 1.210.941/RS**, 1ª Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, DJe 01/08/2019. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=71926772&num\_registro=201403263056&data=20190801&tipo=5&formato=PDF >. Consultado em 18/04/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 344.331/PR** 1ª Turma; Rel. Ministra Ellen Gracie DJ de 14/3/2003. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2019675>. Consultado em 08/04/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 350.446**; Plenário; Rel. Ministro Nelson Jobim , DJ 06/06/2003. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2040293>. Consultado em 28/03/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 353.668/PR**; Plenário; Rel. Ministro Nelson Jobim DJ 13/06/2003. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2048962>. Consultado em 29/03/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 353.657/PR**; Plenário; Rel. Ministro Marco Aurélio DJE n~~º~~ 154, divulgado em 07/03/2008. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2048749>. Consultado em 02/04/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 562.980/SC**; Plenário; Rel. Ministro Ricardo Lewandowski; DJE n~~º~~ 148, divulgado em 31/07/2013. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2557100>. Consultado em 28/03/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 566.819/RS**; Plenário; Rel. Ministro Marco Aurélio DJE n~~º~~ 205, divulgado em 15/10/2013. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2566056>. Consultado em 05/04/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 398.365/RS**; Plenário; Rel. Ministro Gilmar Mendes DJE n~~º~~ 188, divulgado em 21/09/2015. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2150765>. Consultado em 20/03/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 569.614/SP**; Plenário; Rel. Ministro Marco Aurério; DJE n~~º~~ 98, divulgado em 10/05/2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2658698>. Consultado em 20/03/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 592.891**; Plenário; Rel. Ministra Rosa Weber; DJE n~~º~~ 98, divulgado em 10/05/2019. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2638514>. Consultado em 20/03/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante Nº 37**. Não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob o fundamento de isonomia. DJE de 24/10/2014. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1961>. Consultado em 29/03/2019.

BISPO, Jorge de Souza. **Criação de Distribuição de Riqueza pela Zona Franca de Manaus**. São Paulo: USP, 2009. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 9ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2015.

FERNANDES, Regina Celi Pedroti Vespeiro. **Código Tributário Nacional Comentado**. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

JUNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 9ª Edição, Salvador: Juspodivm, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, Volume I. 2ªed: São Paulo, Atlas, 2007.

MACHADO. Hugo de Brito. **Crédito do IPI Relativo a Entrada de Insumos Adquiridos em Operação Isenta**. RDDT 184/44, jan/11.

MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. **Tudo sobre o IPI**. 5ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

MOREIRA, André Mendes, **A Não Cumulatividade dos Tributos**, 3ª Ed. São Paulo. Noeses, 2018.

PALSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**, 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017**.**

PAULSEN, Leandro**. Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 7ª edição: São Paulo: Renovar, 2000.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2018**,

Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/nota-tecnica/carga-tributaria-do-governo-geral/publicacao-2019-03-29-6987170856. Consultado em 25/06/2019.

SUFRAMA. **Incentivos**. Disponível em <http://site.suframa.gov.br/assuntos/modelo-zona-franca-de-manaus/incentivos>. Consultado em 21/03/2019.

1. STF. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 569.614**; Plenário; Rel. Ministro Marco Aurélio; DJE n~~º~~ 98, divulgado em 10/05/2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2658698>. Consultado em 20/03/2019. [↑](#footnote-ref-1)
2. STF. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 592.891**; Plenário; Rel. Ministra Rosa Weber; DJE n~~º~~ 98, divulgado em 10/05/2019. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2638514>. Consultado em 20/03/2019. [↑](#footnote-ref-2)
3. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Consultado em 20/03/2019. [↑](#footnote-ref-3)
4. STF. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 398.365**; Plenário; Rel. Ministro Gilmar Mendes; DJE n~~º~~ 188, divulgado em 21/09/2015. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2150765>. Consultado em 20/03/2019. [↑](#footnote-ref-4)
5. BRASIL. Lei n~~º~~ 3.173, de 6 de junho de 1957. **Cria uma zona franca na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas, e dá outras providências**. Disponível em:

   <http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/1950-1969/L3173.htm>. Consultado em 20/03/2019. [↑](#footnote-ref-5)
6. BRASIL. Decreto-Lei n~~º~~ 288, de 28 de fevereiro de 1967. **Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus**. Disponível em:

   < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Decreto-Lei/Del0288.htm>. Consultado em 21/03/2019. [↑](#footnote-ref-6)
7. BISPO, Jorge de Souza. **Criação de Distribuição de Riqueza pela Zona Franca de Manaus**. São Paulo: USP, 2009. p. 11. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. [↑](#footnote-ref-7)
8. AMAZONAS. Lei n~~º~~ 2.826, de 29 de setembro de 2003. **Regulamenta a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais nos termos da Constituição do Estado e dá outras providências**. Disponível em <<http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Estadual/Ano%202003/Arquivo/LE_2826_03.htm>> Consultado em 21/03/2019. [↑](#footnote-ref-8)
9. SUFRAMA. **Incentivos**. Disponível em <<http://site.suframa.gov.br/assuntos/modelo-zona-franca-de-manaus/incentivos>>. Consultado em 21/03/2019. [↑](#footnote-ref-9)
10. BRASIL. Lei n~~º~~ 10.996, de 15 de dezembro de 2004. **Altera a legislação tributária federal e as Leis n~~º~~s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Disponível em:

    < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10996.htm>. Consultado em 21/03/2019. [↑](#footnote-ref-10)
11. BRASIL. Lei n~~º~~ 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providência**s. Disponível em:

    < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Consultado em 21/03/2019 [↑](#footnote-ref-11)
12. BRASIL. Lei n~~º~~ 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências**. Disponível em:

    < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Consultado em 21/03/2019. [↑](#footnote-ref-12)
13. BRASIL. Decreto n~~º~~ 7.212, de 15 de junho de 2010. **Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Consultado em 23/03/2019. [↑](#footnote-ref-13)
14. BRASIL. Lei n~~º~~ 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em:

    <http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/l5172.htm.>. Consultado em 23/03/2019. [↑](#footnote-ref-14)
15. BRASIL. Lei n~~º~~ 4.502, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe Sôbre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas**. Disponível em:

    <http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/L4502.htm >. Consultado em 23/03/2019. [↑](#footnote-ref-15)
16. JUNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 9ª Edição, Salvador: Juspodivm, 2015, p. 1026. [↑](#footnote-ref-16)
17. BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 9ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1499. [↑](#footnote-ref-17)
18. Art. 159, incisos I e II, da Constituição Federal de 1988. [↑](#footnote-ref-18)
19. Secretaria do Tesouro Nacional. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2018**, Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/nota-tecnica/carga-tributaria-do-governo-geral/publicacao-2019-03-29-6987170856>. Consultado em 25/06/2019. [↑](#footnote-ref-19)
20. PALSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**,8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017**,** p. 363. [↑](#footnote-ref-20)
21. MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. **Tudo sobre IPI**, 5ª Ed. São Paulo: Aduaneiras, **2003,** p. 212. [↑](#footnote-ref-21)
22. PAULSEN, Leandro**. Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 575. [↑](#footnote-ref-22)
23. TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, Ed. Renovar, 7ª edição, 2000, p. 327. [↑](#footnote-ref-23)
24. BRASIL**.** Decreto n~~º~~ 2.637, de 25 de junho de 1998. **Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI., Estados e Municípios**. Disponível em:

    <http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/decreto/D2637.htm.>. Consultado em 27/03/2019. [↑](#footnote-ref-24)
25. BRASIL. Lei n~~º~~ 9.779, de 19 de janeiro de 1999. **Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF**, **relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências**. Disponível em:

    < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/L9779.htm.>. Consultado em 27/03/2019 [↑](#footnote-ref-25)
26. STF. Recurso Extraordinário N~~º~~ 562.980; Plenário; Rel. Ministro Ricardo Lewandowski; DJE n~~º~~ 148, divulgado em 31/07/2013. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2557100>. Consultado em 27/03/2019. [↑](#footnote-ref-26)
27. STF. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 212.484**; Plenário; Rel. Ministro Nelson Jobim; DJ 5/03/1998. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1670146>. Consultado em 27/03/2019. [↑](#footnote-ref-27)
28. TRF4. **Apelação Cível N~~º~~ 2001.71.07.002558-4**. 1ª Turma; Rel. Marcelo de Nardi; DJ 09/10/02. Disponível em: < https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta\_processual\_resultado\_pesquisa&txtValor=200171070025584&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnRefId=24a61a4a968262142576a701956f550d&txtPalavraGerada=wsDh&txtChave=> e < http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307767015&ext=.pdf>. Consultado em 28/03/2019. [↑](#footnote-ref-28)
29. STF. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 562.980/SC**; Plenário; Rel Ministro Ricardo Lewandowski; DJE n~~º~~ 148, divulgado em 31/07/2013. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2557100>. Consultado em 28/03/2019. [↑](#footnote-ref-29)
30. FERNANDES, Regina Celi P. V. **Código Tributário Nacional Comentado**. 5ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais,2011**,** p. 228. [↑](#footnote-ref-30)
31. STF. Recurso Extraordinário N~~º~~ 350.446; Plenário; Rel. Ministro Nelson Jobim , DJ 06/06/2003. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2040293>. Consultado em 28/03/2019. [↑](#footnote-ref-31)
32. STF. Recurso Extraordinário N~~º~~ 353.668/PR; Plenário; Rel. Ministro Nelson Jobim DJ 13/06/2003. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2048962>. Consultado em 29/03/2019. [↑](#footnote-ref-32)
33. STF. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 353.657/PR**; Plenário; Rel. Ministro Marco Aurélio DJE n~~º~~ 154, divulgado em 19/08/2010. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2048749>. Consultado em 02/04/2019. [↑](#footnote-ref-33)
34. MOREIRA, André Mendes, **A Não Cumulatividade dos Tributos**, 3ª Ed. São Paulo. Noeses, 2018, p. 175. [↑](#footnote-ref-34)
35. STF. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 566.819/RS**; Plenário; Rel. Ministro Marco Aurélio DJE n~~º~~ 205, divulgado em 15/10/2013. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2566056>. Consultado em 05/04/2019. [↑](#footnote-ref-35)
36. STF. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 398.365/RS**; Plenário; Rel Ministro Gilmar Mendes DJE n~~º~~ 188, divulgado em 21/09/2015. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2150765>. Consultado em 20/03/2019. [↑](#footnote-ref-36)
37. MOREIRA, André Mendes, **A Não Cumulatividade dos Tributos**, 3ª Ed. São Paulo. Noeses, 2018, p. 177. [↑](#footnote-ref-37)
38. MACHADO. Hugo de Brito. **Crédito do IPI Relativo a Entrada de Insumos Adquiridos em Operação Isenta**. RDDT 184/44, jan/11. [↑](#footnote-ref-38)
39. STF. **Súmula Vinculante Nº 37**. Não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob o fundamento de isonomia. DJE de 24/10/2014. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1961>. Consultado em 29/03/2019. [↑](#footnote-ref-39)
40. STF. **Recurso Extraordinário N~~º~~ 344.331/PR** 1ª Turma; Rel. Ministra Ellen Gracie DJ de 14/3/2003. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2019675>. Consultado em 08/04/2019. [↑](#footnote-ref-40)
41. BRASIL. Medida Provisória n~~º~~ 2.199-14, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação do imposto sobre a renda no que se refere aos incentivos fiscais de **isenção e de redução, define diretrizes para os incentivos fiscais de aplicação de parcela do imposto sobre a renda nos Fundos de Investimentos Regionais, e dá outras providências.** Disponível em:

    < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/MPV/2199-14.htm>. Consultado em 10/04/2019. [↑](#footnote-ref-41)
42. BRASIL. Lei n~~º~~ 9.440, de 14 de março de 1997. **Estabelece incentivos fiscais para o desenvolvimento regional e dá outras providências**. Disponível em:

    < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/l9440.htm>. Consultado em 10/04/2019. [↑](#footnote-ref-42)
43. BRASIL. Lei n~~º~~ 9.826, de 23 de agosto de 1999. **Dispõe sobre incentivos fiscais para desenvolvimento regional, altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e dá outras providências**. Disponível em:

    < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/L9826.htm>. Consultado em 10/04/2019. [↑](#footnote-ref-43)
44. AFREBRAS. **Créditos de IPI na Zona Franca de Manaus para concentrados de refrigerante.** Disponível em <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cft/audiencias-publicas/audiencias-publicas-2017/31-08-2017-audiencia-publica-creditos-de-ipi-na-zona-franca-de-manaus-para-concentrados-de-refrigerante/AFREBRASFernandodeBairros.pdf >. Consultado em 20/04/2019. [↑](#footnote-ref-44)
45. Código 2202.10.00 do Capítulo 22 do Decreto n~~º~~ 8.950, de 29 de dezembro de 2016. [↑](#footnote-ref-45)
46. Arts. 7~~º~~, inciso I, e 8~~º~~ do Decreto n~~º~~ 8.442, de 29 de abril de 2015, c/c NC (22-1) do Capítulo 22 do Decreto n~~º~~ 8.950, de 29 de dezembro de 2016. [↑](#footnote-ref-46)
47. Decreto n~~º~~ 9.514, de 27 de setembro de 2018. [↑](#footnote-ref-47)
48. BRASIL. Decreto n~~º~~ 9.394, de 30 de maio de 2018. **Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n~~º~~ 8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em:

    < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_ato2015-2018/2018/decreto/D9394.htm>. Consultado em 20/04/2019. [↑](#footnote-ref-48)
49. BRASIL. Projeto de Decreto Legislativo n~~º~~ 966, de 2018. **Susta o Decreto n~~º~~ 9.394, de 30 de maio de 2018, que altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em:

    <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\_mostrarintegra?codteor=1666629&filename=PDC+966/2018>. Consultado em 20/04/2019. [↑](#footnote-ref-49)
50. BRASIL. Projeto de Decreto Legislativo n~~º~~ 1.011, de 2018. **Susta o Decreto n~~º~~ 9.394, de 30 de maio de 2018, que altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n~~º~~ 8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em:

    <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\_mostrarintegra?codteor=1677331&filename=PDC+1011/2018>. Consultado em 20/04/2019. [↑](#footnote-ref-50)
51. BRASIL. Decreto-Lei n~~º~~ 1.199, de 27 de dezembro de 1971. **Altera a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), a Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), a legislação do Impôsto sôbre Produtos Industrializados e dá outras providências**. Disponível em:

    < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Decreto-Lei/Del1199.htm>. Consultado em 20/04/2019. [↑](#footnote-ref-51)
52. A alíquota legal do IPI é a constante do Decreto n~~º~~ 4.070, de 28 de dezembro de 2001 , consoante o disposto no art. 7~~º~~ da Lei n~~º~~ 10.451, de 10 de maio de 2002 . [↑](#footnote-ref-52)
53. BRASIL. Decreto n~~º~~ 9.514, de 27 de setembro de 2018. **Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n~~º~~ 8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em:

    < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_ato2015-2018/2018/decreto/D9514.htm>. Consultado em 20/04/2019. [↑](#footnote-ref-53)
54. BRASIL. Projeto de Decreto Legislativo n~~º~~ 109, de 2018. **Susta o Decreto n~~º~~ 9.514, de 27 de setembro de 2018, que altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos** **Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n~~º~~ 8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em:

    < https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/134311>. Consultado em 20/04/2019. [↑](#footnote-ref-54)
55. PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª ed. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 575. [↑](#footnote-ref-55)
56. STJ. Embargos de Divergência em Recurso Especial N~~º~~ 1.210.941/RS, 1ª Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, DJe 01/08/2019. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=71926772&num\_registro=201403263056&data=20190801&tipo=5&formato=PDF >. Consultado em 18/04/2019. [↑](#footnote-ref-56)
57. BRASIL. Decreto-Lei n~~º~~ 1.435, de 16 de dezembro de 1975. **Altera a redação dos artigos 7~~º~~ do Decreto-lei n~~º~~ 288, de 28 de fevereiro de 1967, e 2~~º~~ do Decreto-lei n~~º~~ 356, de 15 de agosto de 1968, e dá outras providências**. Disponível em:

    < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Decreto-Lei/Del1435.htm>. Consultado em 20/04/2019. [↑](#footnote-ref-57)
58. BRASIL. Decreto-lei n~~º~~ 291, de 28 de fevereiro de 1967. **Estabelece incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia e dá outras providências**. Disponível em:

    < http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0291.htm>. Consultado em 20/04/2019. [↑](#footnote-ref-58)