

## RECURSO EXTRAORDINÁRIO 596.614 SÃO PAULO

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Atendeu-se aos pressupostos gerais de recorribilidade. A peça, subscrita por Procurador da Fazenda Nacional, foi protocolada no prazo assinado em lei.

Está em jogo definir a constitucionalidade, ou não, do reconhecimento do direito ao aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI resultante de insumos, matéria-prima e material de embalagem oriundos da Zona Franca de Manaus e adquiridos sob o regime de isenção. O tema – de maior relevância, presentes as consequências nas políticas econômicas desenvolvimentistas implementadas pelo Estado brasileiro naquela região – teve a repercussão geral assentada no extraordinário de nº 592.891/SP, hoje sob a relatoria da ministra Rosa Weber, o qual teve o exame no Plenário suspenso após três votos reconhecendo o crédito e o pedido de vista formulado pelo ministro Teori Zavascki.

Rememorem os precedentes do Supremo a respeito da questão, em óptica geral, relativa à tomada de créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. O Pleno decidiu, nos extraordinários de nº 353.657 e nº 566.819, ambos de minha relatoria, com acórdãos publicados no Diário da Justiça de 7 de março de 2008 e 9 de fevereiro de 2011, que o direito ao crédito pressupõe a existência de imposto devido na etapa anterior. Entendeu não decorrer do princípio da não cumulatividade, disciplinado pelo artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, direito aos créditos de IPI. Quando do julgamento do primeiro recurso, assim fiz ver:

Verifica-se que, em relação ao IPI, nada foi previsto sob o ângulo do crédito, mesmo em se cuidando de isenção ou não-incidência. O figurino constitucional apenas revela a

preservação do princípio da não-cumulatividade, ficando o crédito, justamente por isso — e em vista do conteúdo pedagógico do texto regedor, artigo 153, § 3º, inciso II —, sujeito ao montante cobrado nas operações anteriores, até porque a alíquota não poderia ser zero, em termos de arrecadação, inexistindo obrigação tributária e ser “x”, em termos de crédito. Ante o princípio da razoabilidade, há de ser única. Em outras palavras, essa compensação, realizada via o creditamento, pressupõe, como assentado na Carta Federal, o valor levado em conta na operação antecedente, o valor cobrado pelo fisco. Relembre-se que, de acordo com a previsão constitucional, a compensação se faz considerado o que efetivamente exigido e na proporção que o foi. Assim, se a hipótese é de não-tributação ou de prática de alíquota zero, inexistente parâmetro normativo para, à luz do texto constitucional, definir-se, até mesmo, a quantia a ser compensada. Se o recolhimento anterior do tributo se fez à base de certo percentual, o resultado da incidência deste — dada a operação efetuada com alíquota definida de forma específica e a realização que se lhe mostrou própria — é que há de ser compensado, e não o relativo à alíquota final cuja destinação é outra.

[...]

Descabe raciocinar com o instituto do diferimento, porque conflitante, no caso, com a tipologia do tributo em análise, ou seja, do Imposto sobre Produtos Industrializados. A não-tributação e a alíquota zero são práticas específicas, que encontram motivação única, em vista do mercado. Em um primeiro passo, incentivam a atividade industrial, afastando o desembolso de valores e com isso contribuindo para a manutenção de capital de giro. Estão direcionadas não ao benefício do contribuinte de fato, daquele que adquire o produto final e acaba pagando o preço do negócio jurídico com o tributo incluído, mas do adquirente de certo insumo indispensável à fabricação, que fica, nessa fase, desonerado do tributo. Concluir que, no caso, sob pena de tratar-se de simples diferimento, cabe o creditamento sem que antecedido de

previsão legal de alíquota para tanto, da cobrança do tributo, importa em estender o benefício a operação diversa daquela a que está ligado e, mais do que isso, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas. Haverá, alfim, o creditamento e a transferência, ao adquirente do produto industrializado, da totalidade do ônus representado pelo tributo, conforme parâmetros da nota fiscal, sem abater-se, nessa operação, o pseudocrédito, já que esse permanecerá na escrituração fiscal de quem de direito, na conta crédito e débito daquele que se mostra como o contribuinte de direito, embora não arcando, ante a figura do contribuinte de fato, com o ônus concernente ao tributo. Sob qualquer ângulo que se examine o pleito dos contribuintes, surgem perplexidades que jamais poderão ser tidas como simples decorrência do sistema constitucional.

O caso concreto gira em torno do creditamento de IPI relativo aos insumos isentos adquiridos junto a produtores localizados na Zona Franca de Manaus. Sustenta-se a distinção em relação aos precedentes acima citados, criando-se exceção à regra, com o consequente reconhecimento do direito não a partir da interpretação conferida ao artigo 153 da Constituição Federal, mas sim em decorrência do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ou do artigo 43, § 2º, inciso II, da Lei Maior. Eis o teor dos dispositivos:

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

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

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e

social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

[...]

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

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

II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;

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

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

Inexiste, nas normas em questão, previsão expressa quanto a crédito presumido. Versam isenção tributária como instrumento de política de desenvolvimento regional.

Isenção e creditamento são institutos autônomos. Se o Supremo assentou não advir do princípio da não cumulatividade qualquer direito aos créditos de IPI, nos precedentes a versarem inexistência de recolhimento na operação anterior, descabe extrair dos dispositivos em jogo fundamento jurídico. Não cabe a órgão julgador avançar no campo do benefício justamente onde o texto constitucional não o fez.

A ausência de preceito constitucional a direcionar a crédito conduz à conclusão de estar o direito postulado submetido, como não poderia deixar de ser, a expressa previsão legal. Não por outro motivo tanto os preceitos transcritos quanto a norma contida no artigo 150, § 6º, da Constituição Federal condicionam os benefícios fiscais à forma da lei.

Nesse sentido, vale notar não haver, no Decreto-Lei nº 288/1967, no que regula a isenção tributária, norma relativa ao creditamento pretendido, sendo tal benefício limitado exclusivamente às situações versadas no Decreto-Lei nº 1.435/1975:

Art. 6º 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 § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º 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.

Em síntese o Decreto-Lei, aplicável apenas à situação nele referida, atende ao disposto na alínea "b" do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, no que remete à disciplina da lei complementar os temas obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Atende ao sistema constitucional como um grande todo, valendo notar que a Lei Maior remete o reconhecimento do direito ao crédito a previsão específica em lei — princípio da legalidade estrita em termos de tributos e consequências, cujo caráter bilateral submete o fisco e contribuinte.

Confira-se preceito constitucional disciplinador do instituto, relativamente ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços:

Art. 155.

[...]

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

[...]

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

[...]

A conclusão, partindo da legislação de regência e dos precedentes do Tribunal, é linear: a regra geral é, sim, voltada ao não creditamento, devendo as exceções, mesmo quando envolvida a Zona Franca de Manaus, estarem previstas expressamente em lei.

A norma constitucional, ao manter a região com características de área livre de comércio e incentivos fiscais, buscou promover a industrialização naquela localidade, e não em outra. Objetivou o desenvolvimento e ocupação da região amazônica, tão importante presente a soberania do País, e não dos diversos polos industriais existentes no Brasil. Visou estimular a instalação de parque industrial completo, e não apenas de bens intermediários.

A possibilidade de manutenção do crédito tornaria a Zona Franca região de produção de insumos, mas não tão atrativa para indústrias voltadas ao produto final, as quais agregam maior valor ao bem de consumo e, conseqüentemente, geram mais riquezas no território em que se instalam. O benefício fiscal deve restringir-se à Região em si, e não irradiar pelo território nacional, por meio de planejamentos tributários a incluïrem Manaus como simples etapa da cadeia produtiva, sendo utilizada tão somente para fins de obtenção de crédito fictício e mitigação de tributo cabível na produção em outros Estados.

Se reconhecido o creditamento, haverá verdadeiro desequilíbrio entre o industrial da Zona Franca e o localizado no restante do País, tendo em vista que este último, além de beneficiar-se de insumos adquiridos por preço menor, considerada a isenção tributária, poderá valer-se de créditos fictícios de IPI para reduzir ainda mais os custos de produção. E tudo ocorrerá em detrimento dos cofres públicos, uma vez não arrecadado imposto ante a isenção e reduzido o tributo devido na etapa seguinte da cadeia produtiva, considerado creditamento ficto e não previsto em lei.

É passo demasiadamente largo partir da interpretação do artigo 43 da Constituição Federal, que nada prevê sobre crédito fiscal, como procedido pelo Tribunal de origem, para assentar entendimento amplo relativamente à existência do direito. Revela-se importante o

desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, mas não pode o Judiciário reconhecer benefício à margem da Constituição e da lei. Surge imprópria a utilização de argumentos metajurídicos para potencializar benefício onde a regência nada prevê.

Em síntese, a isenção é regional, beneficiando indústrias localizadas na Zona Franca, alcançados insumos e produtos finais. A União deixa de arrecadar tributo. O fato de o insumo ser isento faz-se isolado. O crédito, em ficção jurídica, de valor que não chegou a ser recolhido, implica extensão de benefício – conforme consignado – não previsto em lei. Como que, a União, a um só tempo, não tem o aporte tributário referente ao insumo, ante a isenção, e, na operação de industrialização verificada em outra unidade da Federação, que não Manaus, terá, ante o crédito fictício – repita-se à exaustão, sem previsão constitucional ou legal e, portanto, em contrariedade ao sistema tributário nacional –, diminuído o valor do IPI devido na operação industrial subsequente. Dupla será a repercussão da isenção – a aquisição de insumo por valor menor, presume-se, e a consideração de valor fictício, tomando-se alíquota que diz respeito a operação diversa, a subsequente.

Provejo o extraordinário formalizado pela União para, reformando o acórdão recorrido, assentar inexistente o direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem, provenientes da Zona Franca de Manaus, considerado o regime de isenção.

Fixo a seguinte tese: “A isenção relativa a produtos da Zona Franca de Manaus não gera crédito fictício, considerada a industrialização subsequente ocorrida em outra unidade da Federação”.

É como voto.