

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB
FACULDADE DE DIREITO

GABRIEL FERNANDES BARBOSA

**O DIREITO AO CRÉDITO DE IPI NA ENTRADA DE INSUMOS ADVINDOS DA
ZONA FRANCA DE MANAUS:
A JURISPRUDÊNCIA DO STF NO ÂMBITO DAS POLÍTICAS DE MINIMIZAÇÃO
DAS DESIGUALDADES REGIONAIS**

Brasília

2022

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB
FACULDADE DE DIREITO

O DIREITO AO CRÉDITO DE IPI NA ENTRADA DE INSUMOS ADVINDOS DA ZONA
FRANCA DE MANAUS:
A JURISPRUDÊNCIA DO STF NO ÂMBITO DAS POLÍTICAS DE MINIMIZAÇÃO DAS
DESIGUALDADES REGIONAIS

Autor: Gabriel Fernandes Barbosa

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Monografia apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau Bacharel, no Programa de
Graduação da Faculdade de Direito da Universidade
de Brasília.

Brasília, abril de 2022

FOLHA DE APROVAÇÃO

GABRIEL FERNANDES BARBOSA

O direito ao crédito de IPI na entrada de insumos advindos da Zona Franca de Manaus: A Jurisprudência do STF no âmbito das políticas de minimização das desigualdades regionais.

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção de grau de Bacharel no Programa de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria
(Orientador – Presidente)

Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes
(Examinador)

Prof. Me. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
(Examinador)

FICHA CATALOGRÁFICA

BARBOSA, Gabriel F. (2022). O direito ao crédito de IPI na entrada de insumos advindos da Zona Franca de Manaus: A Jurisprudência do STF no âmbito das políticas de minimização das desigualdades regionais. Monografia Final do Curso em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF.

Monografia (Graduação – Direito) – Universidade de Brasília, 2022.

AGRADECIMENTOS

Um período de mudanças em todas as esferas da minha vida, de contato com saberes e pessoas diferenciadas. A academia e a cidade de Brasília por cinco anos foram o meu referencial e sem dúvida insculpiram em minha memória momentos profundamente felizes, e no meu caráter inseriram lições e exemplos de vida que nunca serão esquecidos.

Pelos ciclos que se abriram e se encerraram, a gratidão é certamente o sentimento que mais se destaca. Nessa seara, importante agradecer a única constante em minha vida, qual seja o Amor vivenciado pelo Criador, Jesus Cristo, cujo amparo e companhia se fazem presentes na minha existência, nos regozijos e aflições. Seja por sua indubitável presença nos sacramentos eclesiais, seja pela Sua Face refletida no amparo da Santíssima Mãe, a Virgem Maria, a religião, sempre escolhida e nunca imposta, foi verdadeiro esteio de confiança em todo o processo.

Agradeço logo em seguida, a meus pais, Josué e Angelina, que, para além do amor, sempre se esforçaram ao máximo para me proporcionar o único bem que ninguém pode tirar de uma pessoa: o conhecimento. Minha avó Diná e minha irmã Analuz devem ser igualmente lembradas, pois em ambas nunca deixei de sentir, por um momento sequer, incondicional amor.

A gratidão deve ser remetida aos mestres da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, aqui representados nominalmente pelo Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria, cuja qualidade profissional e saber acadêmico só podem ser equiparados ao nível de respeito e urbanidade com que desempenha suas funções.

A Gabriel Macedo de Almeida, companheiro e incentivador imprescindível na fase final do curso e na produção desta pesquisa. Seu acolhimento, capacidade de diálogo e presença afável tornaram as intempéries mais fáceis de serem cruzadas.

Pontuo também a importância dos amigos feitos em meu período de graduação: Antônio Pedro Marques Nóbrega, Daniel Victor Prata Antunes Martins, Egon Rafael dos Santos Oliveira, Geovana Guimarães Soares, Lailla Barbosa Costa, e Melissa Ribeiro dos Santos. Sem essas pessoas não teria conseguido permanecer ou concluir o curso, e se o conseguisse certamente seria sem o mesmo prazer e zelo.

Por fim, aos amigos de sempre: Bianca Azedo Guimarães, Cláudio Queiroz Guimarães, Gabriella Marques Barcellar, e Roberto Hermidas de Aragão Neto, cujos ombros, ouvidos atentos e abraços calorosos me acalentam por anos. Verdadeiras fontes de lealdade e conselho para todos que com eles convivem.

3 de abril de 2022

RESUMO

O presente trabalho tem por intuito perquirir o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto ao exercício do direito ao crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de produtos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM). Tomando por alicerce o entendimento consignado pela Corte no Tema de Repercussão Geral nº 322 e na Súmula Vinculante nº 58, intentou-se vasculhar as bases normativas dos institutos relacionados pelos enunciados, em especial por meio do estudo do benefício fiscal da isenção e do direito ao crédito, além das particularidades atinentes ao IPI. Feitas essas considerações, abordou-se o histórico e as bases normativas do modelo de desenvolvimento regional da ZFM, bem como algumas perspectivas relacionadas ao seu funcionamento e sua consonância ao ordenamento. Delimitados esses fatores ingressou a pesquisa nas teses jurídicas pertinentes aos precedentes apontados, visando contemplar os constructos argumentativos e normativos balizadores do entendimento da Corte Constitucional. Conclui-se pela ausência de contradição entre as teses jurídicas inseridas pelos casos estudados e pela importância dos mecanismos fiscais e extrafiscais para concretização dos objetivos republicanos.

Palavras-chave: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Zona Franca de Manaus (ZFM); isenção; crédito fiscal.

ABSTRACT

The present work aims to discuss the Federal Supreme Court's position regarding exercising the right to the Industrialized Products Tax on the acquisition of exempt products, from the Manaus' Free Trade Zone. Taking as a foundation the understanding set out by the Court in the General Repercussion Theme n. 322 and in Binding Precedent n. 58, an attempt was made to search the normative bases of the institutes listed by the statements, in particular through the study of the tax benefit and the right to the credit, in addition to particularities related to the mentioned tax. Having made these considerations, the history and normative bases of the Manaus' Free Trade Zone regional development model are discussed, as well as some perspectives related to its functionality and its compliance with order. Having delimited, the research enters on the legal theses relevant to the aforementioned precedents, aiming to contemplate the argumentative and normative constructs that guide the understanding of the Constitutional Court. It concludes with the absence of contradiction between the legal theses inserted by the cases studied and by the importance of fiscal and extrafiscal mechanisms for the achievement of republican objectives.

Keywords: Industrialized Products Tax, Manaus' Free Trade Zone, exemption, tax credit.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ACA – Associação Comercial do Amazonas
- ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
- ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
- AFICAM – Associação das Indústrias e Empresas de Serviços do Polo Industrial do Amazonas
- ALC – Área de Livre Comércio
- Art. – Artigo
- COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- CF – Constituição Federal
- CTN – Código Tributário Nacional
- DL – Decreto-Lei
- EC – Emenda Constitucional
- ED – Embargos de Declaração
- EUA – Estados Unidos da América
- FIEAM – Federação das Indústrias do Estado do Amazonas
- II – Imposto de Importação
- IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
- IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
- ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
- LC – Lei Complementar
- Min. – Ministro
- MS – Mandado de Segurança
- PIS/PASEP – Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
- PL – Projeto de Lei
- PPB – Processo Produtivo Básico
- PSV – Proposta de Súmula Vinculante
- RADAM – Projeto Radar da Amazônia
- RE – Recurso Extraordinário
- RESP – Recurso Especial
- STF – Supremo Tribunal Federal

SUDAM – Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia

SUDENE – Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste

SUFRAMA – Superintendência da Zona Franca de Manaus

SV – Súmula Vinculante

TRF3 – Tribunal Regional Federal da Terceira Região

URSS – União das Repúblicas Socialistas Soviéticas

ZFM – Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. DELIMITAÇÕES CONCEITUAIS	12
1.1. <i>Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)</i>	12
1.1.1. Princípio da não cumulatividade	14
1.1.2. Créditos de IPI e suas espécies.....	15
1.2. <i>Imunidade</i>	17
1.3. <i>Não incidência</i>	18
1.4. <i>Isenção</i>	18
1.5. <i>Alíquota zero</i>	19
2. ZONA FRANCA DE MANAUS.....	19
2.1. <i>Levantamento cronológico</i>	20
2.2. <i>Base normativa</i>	25
2.2.1. Incentivos fiscais e extrafiscais	28
2.3. <i>Estratégias de desenvolvimento e principais dificuldades do modelo ZFM</i>	33
3. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E O DIREITO AO CRÉDITO DE IPI.....	35
3.1. <i>Considerações sobre direito ao crédito presumido de IPI na jurisprudência do STF</i> ..	36
3.2. <i>Tema de Repercussão Geral nº 322/STF - RE nº 592.891/SP</i>	40
3.2.1. Argumentos aduzidos pelo recorrente	41
3.2.2. Argumentos aduzidos pelo recorrido	42
3.2.3. O posicionamento dos Magistrados	44
3.3. <i>Súmula Vinculante 58/STF</i>	49
3.3.1. A Proposta de Súmula Vinculante nº 26	49
3.3.2. O posicionamento dos Magistrados	52
3.4. <i>Comentários sobre a posição da Corte</i>	54
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58

INTRODUÇÃO

“[...] é imperativo o reconhecimento dos referidos créditos sob pena de serem anulados os efeitos da isenção do IPI e, assim, ser contrariada a finalidade da criação da Zona Franca de Manaus (ZFM)” (BRASIL, 2019, p. 21).

Essa frase categórica, proferida pela Ministra (Min.) Rosa Weber por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 592.891/SP, faz-se salutar não só por sua agudeza, mas também por externar de maneira sucinta e eficaz o tratamento que seria consignado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) a uma matéria sensivelmente controversa em seu histórico jurisprudencial: o direito ao creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em contato a outro tema de distintivo relevo: o comando constitucional de incentivo ao desenvolvimento da região da ZFM.

A matéria, como se pretende demonstrar, é das mais prolíficas seja em termos de técnicas de aplicação de princípios constitucionais para coesão e coerência do ordenamento, seja voltada para análise das interações entre o fisco e o contribuinte sob o prisma da alocação de recursos escassos.

Evidente que tal perspectiva não pode ser adequadamente valorada fora dos constructos racionais que lhe dão robustez, dentre as quais entende-se por importante pontuar: sua inserção no paradigma de Estado Democrático de Direito/Estado Regulador; e sua simbiose para com os objetivos do sistema tributário.

Sem qualquer pretensão de esgotar ou perquirir todos os nuances que a doutrina dispensa a esses termos, a melhor compreensão da controvérsia em que se insere o direito ao crédito de IPI carece de anterior e breve ponderação sobre o paradigma de Estado em que está inserida. Nessa seara, tem-se que o Estado Democrático de Direito e o Estado Regulador representam duas facetas de um mesmo arquétipo que se lança sobre a fenomenologia social, dando aporte a uma pluralidade de sistemas sociais significativamente distintos, em consonância à teoria de Luhmann, conforme leciona o Professor Othon de Azevedo Lopes, em seu *Fundamentos da Regulação* (LOPES, 2018, p. 98-99).

No que interessa ao presente estudo, é importante ponderar que o Estado Democrático de Direito, em resposta a autonomizações invasivas dos direitos individuais e coletivos perpetradas pelos sistemas político, burocrático e econômico, comporta uma gama de princípios voltados a uma ordenação legítima e legitimadora de preferências organizacionais politicamente instituídas (LOPES, 2018, p. 98-99).

É em face desse caráter conformador e conformado do sistema jurídico que se desenvolve a dicotomia que permeia toda a vivência nesse paradigma: “a domesticação da

economia capitalista”, por meio de ações afirmativas e compensatórias, e a legitimação dos constructos políticos e jurídicos por meio da legitimidade, inserida no escopo principiológico; ou mais simplesmente, conforme leciona o mencionado jurista, a bipartição da cidadania em “autonomia privada e autonomia pública” (LOPES, 2018, p. 109).

Outro aspecto a complementar essa perspectiva é a inserção da faceta reguladora do Estado. A adoção de uma racionalidade material, somada às medidas finalísticas/compensatórias e à crescente complexidade dos sistemas cria inevitáveis crises, exemplificadas pela instrumentalização do ordenamento em face aos interesses políticos, decorrente da inserção desmedida de um sistema no outro. É nesse imbróglio que surge a “feição funcional” da área jurídica, particular à modalidade paradigmática nomeada como Estado Regulador (LOPES, 2018, p. 111-112).

A solução encontrada para a conformação e compatibilização das diferentes expectativas sistêmicas perpassa a necessidade de integração social, apta a balizar a diferenciação das funções de cada campo, o que, no caso do Direito, implica dispor de estruturas ordeiras e generalizáveis, facilitadoras da “auto-organização e autorregulação” de todos os componentes do tecido social (LOPES, 2018, p. 113).

Feitas essas considerações sobre a conformação do fenômeno jurídico a uma organicidade mais ampla e sua especialização funcional por meio do viés integrador, outra noção introdutória relevante ao presente trabalho é o levantamento das especificidades do (sub)sistema tributário, em especial no que concerne a seus objetivos.

Essa parcela da Ciência Jurídica está centrada nos parâmetros investigativos da eficiência *lato sensu* e da equidade, cujos pormenores poderiam se estender por numerosas páginas, mas que, para os intentos aqui pretendidos, podem ser colocados de maneira lacônica como o critério para melhor alocação de recursos, e o critério para distribuição equânime desses mesmos recursos, respectivamente (SCHOUERI, 2021, p. 40-42). E é na amálgama desses parâmetros que se pode ponderar sobre as funções a que se pretende a tributação, para, assim, chegar a um constructo racional acerca dos objetivos deste fenômeno.

Nesse ínterim, informa-nos SCHOUERI (2021, p. 57), que a estrutura tributária se pauta na eficiência econômica, na simplicidade administrativa, na flexibilidade do sistema, na responsabilidade política, e nas individualidades do caso concreto e das pessoas envolvidas.

Em meio a esse cenário de interpelação entre os preceitos principiológicos estruturantes e as vivências sociais inseridas em uma lógica sistêmica é que se insere o presente trabalho. Tendo por recorte aglutinador o fenômeno do direito ao crédito de IPI na aquisição de produtos

provenientes da Zona Franca, este intento intelectual visa concatenar os objetivos de ordem tributária à uma realidade material de sobreposição de interesses e pretensões política e juridicamente estabelecidas.

Para tanto, pretende-se analisar os componentes de convencimento de casos concretos em que se enfrentou a pauta, quais sejam as decisões proferidas no âmbito da Suprema Corte por ocasião da fixação das teses concernentes ao Tema de Repercussão Geral nº 322 do STF (RE nº 592.891/SP) e à Súmula Vinculante (SV) nº 58 do STF (cujo parâmetro de análise será o debate entre os Magistrados da Corte Constitucional em face da Proposta de Súmula Vinculante [PSV] nº 26/DF). Anote-se o teor dos referidos enunciados:

Tema 322 – STF. Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT (BRASIL, 2019).

Súmula Vinculante 58 – STF. Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade (BRASIL, 2020).

Da leitura dos termos consignados, pode-se apontar aparente contradição, a qual é incrementada pelas particularidades do regime de incentivos da ZFM. Quais os preceitos legais e argumentativos que balizaram o estabelecimento desse “tratamento especial” destinado à ZFM? Como os institutos jurídicos da isenção, da alíquota zero e da não tributação são tratados pelo ordenamento e pela jurisprudência do STF? Como essas questões se comunicam com os objetivos e funções do sistema tributário? Afinal, o Tema nº 322/STF foi superado pelo entendimento jurisprudencial exarado na SV nº 58/STF?

Todas essas são questões a que se pretende enfrentar neste trabalho.

O capítulo I versará sobre noções iniciais acerca do IPI, e suas implicações com o princípio da não-cumulatividade e direito ao crédito; além das hipóteses de não incidência, suas bases legais e doutrinárias no ordenamento nacional; da imunidade, suas bases legais e doutrinárias no ordenamento nacional; das isenções, suas bases legais e doutrinárias no ordenamento nacional; da alíquota zero, suas bases legais e doutrinárias no ordenamento nacional.

No capítulo II, encarregar-se-á do exame da instituição Zona Franca de Manaus, de suas bases legais, seguido de um levantamento cronológico e da análise das modalidades de benefícios fiscais que perpassam sua estrutura normativa e operacional.

Estabelecidos os parâmetros conceituais e cronológicos pertinentes, o capítulo III da pesquisa se inteirará dos argumentos dispostos nos votos dos Ministros em cada caso destacado, da análise de seus posicionamentos, dando especial ênfase no tratamento dispensado à Zona Franca de Manaus, em face às premissas minimizadoras das desigualdades regionais.

1. DELIMITAÇÕES CONCEITUAIS

Para satisfatoriamente adentrar na discussão meritória, é salutar a delimitação do objeto estudado. Em face dessa premissa, a presente seção é um intento de situar o leitor no campo conceitual pertinente ao tema. Para tanto, entendeu-se por suficiente o aprofundamento de alguns dos termos cruciais utilizados pela Corte Suprema para delimitar seu entendimento nos casos selecionados.

Da leitura do inteiro teor do acórdão paradigma para fixação do tema de repercussão geral, bem como do debate desenrolado entre os Ministros para delimitação do enunciado vinculante, destaca-se o fato de que as controvérsias esquadrinham conceitos jurídicos afeitos às medidas de desoneração e sua relação com crédito do IPI decorrente do ato aquisitivo de bens sujeitos àquelas (BRASIL, 2019).

Em razão disso, como noções propedêuticas, selecionaram-se os termos que seguem:

1.1. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Em termos breves, a teoria tripartite¹, a que se filia o Código Tributário Nacional (CTN), abarca a definição de imposto na conformidade de seu art. 16², ao que se deve aglutinar o teor do art. 167, IV, da Constituição Federal de 1988³ (BRASIL, 1988).

Nesses termos, tem-se que imposto é nada mais que espécie do gênero tributo que possui por “fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966), ao que se acresce o princípio da não afetação, discriminado no

¹ Escola de pensamento tradicional no Direito Tributário, que basicamente entende existir três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições. Os primeiros concernem, nessa linha de pensamento, a hipóteses de tributação desvinculados da atividade estatal; ao passo que as taxas seriam as espécies vinculadas a uma atividade do Estado. Enquanto que as contribuições representariam espécies ligadas sim a uma atividade do Estado, mas que não era essencialmente orientada ao contribuinte (SCHOUERI, 2021, p. 175-176).

² Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 1966)

³ Art. 167. São vedados: [...] V - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo (BRASIL, 1988).

dispositivo constitucional mencionado, que adere ao imposto o caractere de que sua receita não pode ser afetada “a qualquer órgão, fundo ou despesa” (SCHOUERI, 2021, p. 175).

A seu turno, o IPI é um imposto de competência da União, está assinalado no art. 153, IV, da CF/88⁴, e possui sua disciplina complementada pelos termos dos arts. 46 a 51 do CTN⁵, pela Lei nº 4.502/64⁶, e pelo Decreto nº 7.212/2010⁷.

Conforme argui COELHO (2020, p. 208), o conceito de produto industrializado é informado pela legislação, regulamentos e jurisprudência do país, estando inserido na noção anterior de industrialização – “toda operação física, química, mecânica ou técnica que modifique a natureza da ‘coisa’ ou a sua finalidade, ou que a aperfeiçoe para o consumo”. O efeito do IPI em meio ao sistema econômico é percebido na esfera de consumo, e tem por características marcantes a seletividade e a não-cumulatividade.⁸

Já a seletividade está delimitada no art. 153, § 3º, I, da CF/88⁹. Essa qualidade do IPI está voltada para essencialidade do produto sobre o qual incide o tributo, significando que o dispêndio econômico do consumidor deve ser baixo quando se tratar de um produto essencial e elevado na medida que aumenta a prescindibilidade do bem. Destacando-se, pois, a importância dessa modalidade de imposto para intervenção na economia, como forma de amoldar as políticas extrafiscais e os interesses ligados à produção industrial (COELHO, 2020, p. 209).

O texto constitucional, em seu art. 153, § 1º¹⁰, delimita que o IPI pode ter suas alíquotas modificadas por ato da Administração, respeitadas as molduras consagradas na lei e nas políticas econômicas.

⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados (BRASIL, 1988).

⁵ Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. [...] Art. 51. Contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar; III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante (BRASIL, 1966)

⁶ Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas (BRASIL, 1964).

⁷ Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (BRASIL, 2010).

⁸ (esta última merecerá tópico em separado para o devido aprofundamento).

⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados; [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto (BRASIL, 1988).

¹⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V (BRASIL, 1988).

1.1.1. Princípio da não cumulatividade

O princípio da não cumulatividade é tido por SCHOUERI (2021, p. 426) como uma técnica inserida na tributação do consumo.

Partindo-se do espectro da economicidade, a justificativa da existência da espécie tributária imposto é nada mais que a arrecadação de capital para viabilizar os dispêndios estatais. Assim, o imposto necessariamente recai sobre a capacidade contributiva aferida pela renda, e, nessa seara, é desenhado para captar as mais variadas formas desse objeto: renda auferida, renda destinada ou ainda renda poupada.

No caso do IPI, enquanto tributação inserida no escopo do consumo e, portanto, marcadamente indireta, diz-se que recai sobre a renda destinada, por meio da incidência da hipótese legal em algum ponto ou em alguns pontos da cadeia de consumo (SCHOUERI, 2021, p. 426-427).

Ademais, a tributação voltada ao consumo pode ser classificada como monofásica ou plurifásica em função da unicidade ou pluralidade de pontos de incidência do tributo. E, quando plurifásica, pode a tributação ser de caráter cumulativo ou não cumulativo, na medida em que a cobrança leva em consideração ou não a parcela de tributo cobrada na fase transacional anterior (SCHOUERI, 2021, p. 427-428).

Para BORGES (2011, p. 341-342)¹¹, vale pontuar, o chamado princípio da não cumulatividade, ou incumulatividade, não trata de regra principiológica, visto que não se aplica a todo o ordenamento tributário, mas somente condiciona os impostos do IPI e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Ressalta-se ainda o fato de que, apesar de apregoadas pela mesma regra, os termos levados a cabo em sede de ICMS e de IPI não poderiam ser mais discrepantes. BORGES (2011, p. 342) entende se tratarem de regimes jurídico-tributários inteiramente diferentes, sobretudo em termos de direito ao crédito presumido em caso de aquisição de produto subsumido à hipótese de isenção, já que o dispositivo constitucional que versa sobre a não cumulatividade no ICMS (art. 155, § 2º, I a III, CF/88¹²) é expresso ao vedar qualquer aproveitamento, enquanto

¹¹ Sublinha-se que a não cumulatividade, por força do art. 195, § 12, da CF/88, incluído na norma maior por força da Emenda Constitucional nº 42/2003, estende-se às contribuições de seguridade social insculpidas nos incisos I, b; e IV do *caput* do mesmo dispositivo. Cabendo à norma infraconstitucional apontar os setores aptos a se valerem da regra.

¹² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

que a norma constitucional que versa sobre o IPI é notoriamente silente (art. 153, § 3º, II, CF/88¹³).

Importa destacar, por fim, como forma de vislumbrar a diferença estrutural dos mencionados impostos, que a não cumulatividade do ICMS incide em todas as operações cobradas pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal; ao passo que IPI, por se tratar de imposto de competência da União moldada às estruturas nacionais ou internacionais, possui regime organizacional próprio e lida com modalidades particulares de consumo.

O resultado prático dessa realidade é a maior complexidade do ICMS em termos de regras aplicáveis à não cumulatividade, sejam elas dispostas pela CF/88, pelas leis tributárias dos membros da Federação, ou pelas necessárias resoluções do Senado que lhe fixam as alíquotas (BORGES, 2011, p. 342).

1.1.2. Créditos de IPI e suas espécies

Como reflexo da não cumulatividade, o art. 49 do CTN¹⁴ abarca a hipótese de confronto entre os débitos referentes ao IPI quando da saída de um produto e os créditos havidos pelo imposto pago quando da entrada desse mesmo produto. A seu turno, o Regulamento do IPI (RIPI), art. 225, assevera a que o “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” (BRASIL, 2010) é parâmetro de efetivação da não cumulatividade.

A utilização dos créditos de IPI, mesmo que tida como instrumento de concretização do princípio mencionado, não está restrita a essa hipótese, visto que o abatimento é discriminado no ordenamento em outras condições. Nesse sentido, o RIPI delimita a as cinco espécies de crédito relativas ao IPI: i) os créditos básicos, ii) os créditos por devolução ou retorno de produtos, iii) os créditos como incentivo, iv) os créditos de outra natureza e v) os créditos presumidos.

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (BRASIL, 1988).

¹³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: [...] II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (BRASIL, 1988).

¹⁴ 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 (BRASIL, 1966).

No que tangencia os i) créditos básicos, previstos nos arts. 226 a 228 do RIPI, tem-se que advêm do tributo incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários e componentes de embalagens que entram no estabelecimento e são utilizados no procedimento de industrialização; sendo, portanto, a concretização mais latente dos termos insculpidos no § 3º, inciso II, do artigo 153 da CF/88.

Já os ii) créditos por devolução ou retorno (arts. 229 a 235 do RIPI) compreendem a situação de compensação do “débito escriturado em face da ocorrência do fato gerador na saída do produto do estabelecimento industrial” (BORBA, 2019, p. 14-15) em razão do retorno ou devolução do mesmo, de maneira total ou parcial, e visam evitar a necessidade de anulação do débito registrado anteriormente por meio amortização entre as importâncias devidas.

Por sua vez, os iii) créditos de incentivo estão descritos nos arts. 236 a 239 do RIPI, e são devidos enquanto benefícios fiscais referentes às áreas de jurisdição da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) e da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), da Amazônia Ocidental, dentre outros. O art. 237 do regulamento delimita que o crédito do imposto pode ser percebido “como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção” (BRASIL, 2010) mediante seu emprego como matéria-prima, produto intermediário ou componente de embalagem.

Os iv) créditos de outra natureza (art. 240, RIPI) compreendem situação específica em que é possível o contribuinte se valer do abatimento:

- I - do valor do imposto, já escriturado, no caso de cancelamento da respectiva nota fiscal, antes da saída da mercadoria; e
- II - do valor da diferença do imposto em virtude de redução de alíquota, nos casos em que tenha havido lançamento antecipado previsto no art. 187 (BRASIL, 2010).

Por fim, as hipóteses que compreendem o instituto do chamado v) crédito presumido estão dispostas nos arts. 241 a 250 do RIPI, fazendo-se relevante citar o teor do art. 241, *caput*:

Art. 241. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do imposto, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.º 7, de 1970, n.º 8, de 1970, e n.º 70, de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, para utilização no processo produtivo (BRASIL, 2010).

Consiste, pois, em hipótese ressarcimento ao exportador dos produtos sobre que incidem as contribuições do Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio

do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Sobre essa modalidade de creditamento, destaca-se;

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 (BORBA, 2019, p. 16).

BORBA (2019, p. 17-18) afirma haver uma confusão terminológica entre o crédito presumido ora tratado e o crédito presumido abordado pelo art. 133 e seguintes do RIPI, que versariam em verdade sobre a modalidade de creditamento por incentivo previamente tratado. Eis o teor do art. 133, *caput*:

Art. 133. Os empreendimentos industriais instalados nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM e da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e na Região Centro-Oeste, exceto no Distrito Federal, farão jus a crédito presumido, a ser aproveitado em relação às saídas ocorridas até 31 de dezembro de 2020, para dedução, na apuração do imposto incidente sobre as saídas de produtos classificados nas Posições 87.02 a 87.04 da TIPI, observado o disposto no Decreto nº 7.422, de 31 de dezembro de 2010 (BRASIL, 2010).

Tal fato se faz relevante pois induz aos operadores do sistema tributário a tratarem a modalidade de crédito presumido e crédito como incentivo como termos sinônimos, inclusive quando referentes aos créditos pertinentes às operações da ZFM. A presente pesquisa, visando minimizar eventuais confusões, procurará evitar referir-se ao crédito incentivo sob a nomenclatura de “presumido”.

1.2. Imunidade

Visando introduzir os conceitos ligados às medidas desonerativas, faz-se necessária uma digressão acerca do modelo tributário adotado pelo Estado Brasileiro.

Quanto ao tema, segundos os ensinamentos de SCHOUERI (2021, p. 269), cabe pontuar que cada pessoa jurídica de Direito Público funciona como um ente tributante e resguarda uma “esfera de atuação” própria em termos de instituição de tributos. Tidas como taxativas e imutáveis por parte da doutrina, essas esferas seriam ainda qualificadas pelo CTN como

competências legislativas plenas (art. 6º¹⁵), no sentido de que os entes federados não necessitam de autorização alguma para manejar instaurações de tributos dentro de sua competência.

Ao instituir essas competências, o constituinte entendeu por relevante apontar limites a este poder de tributar, destacando para isso situações de carga valorativa consideravelmente elevada, que funcionam como “uma barreira ao exercício da competência”, ao conferir-lhes imunidade tributárias (SCHOUERI, 2021, p. 251-252).

1.3. Não incidência

Fala-se em incidência de tributo quando há conformação legal de um fenômeno jurídico a uma hipótese tributária, isto é, quando uma situação inserida na competência do ente público é contemplada pela legislação, para que sobre si incida a relação tributária. Por sua vez, quando uma situação inserida no campo da competência tributária de um ente não é vislumbrada nas hipóteses legalmente instituídas, há um caso de não incidência (SCHOUERI, 2021, p. 252-253).

A incidência possui profunda relação com o princípio da legalidade, e será retomada mais à frente.

1.4. Isenção

Dentre as espécies de benefícios fiscais aqui elencadas, a mais complexa e relevante para a compreensão do tema pesquisado é a isenção. Sobre a matéria, BORGES (2011, p. 154-155) pondera tratar-se de procedimento técnico-jurídico que culmina na exclusão do crédito tributário. O mecanismo adotado na hipótese de isenção é o estabelecimento da pessoa ou objeto isento fora do campo de incidência, de modo a inviabilizar o surgimento da obrigação.

Já SCHOUERI (2021, p. 254) defende, em contrassenso, que a sistemática adotada pelo CTN no trato desse benefício infere que o instituto da isenção “pressupõe a incidência”. Isso porque a leitura do art. 175 do referido diploma permitiria concluir que isenção seria nada mais que uma hipótese de exclusão de crédito, ou seja, a obrigação surgiria por meio da incidência da norma (hipótese legal), mas estaria o contribuinte isento do pagamento.

SCHOUERI (2021, p. 255) coleciona ainda a existência de um terceiro posicionamento, apontado por si como clássico, no qual se inseririam figuras como Rubens Gomes de Sousa, Bernardo Ribeiro de Moraes e Amílcar de Araújo Falcão. Para esses doutrinadores a supressão do pagamento se faria em função de dois momentos distintos e não simultâneos: a incidência

¹⁵ Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei (BRASIL, 1966).

de uma norma tributária, apta a concretizar o fato gerador, e a incidência de uma norma de isenção que dispensasse o débito.

Em termos de conteúdo normativo, cabe ressaltar alguns dispositivos do CTN que regulamentam o fenômeno jurídico: o art. 156, parágrafo único¹⁶, que apregoa a necessidade de expressa previsão legal para a concessão da isenção; e o art. 178¹⁷, segundo o qual a isenção pode ser revogada ou modificada a qualquer tempo, menos quando concedida por prazo certo ou atrelada a certas condições.

1.5. Alíquota zero

A alíquota zero é definida pela doutrina como uma forma de afetar a incidência de um tributo por meio da redução de sua abrangência. Consiste em minar qualquer pretensão tributária por meio do cerceamento do aspecto quantitativo, produzindo os mesmos resultados práticos da isenção (SCHOUERI, 2021, p. 263-264).

O instituto é de competência do Poder Executivo e se apresenta como exceção ao princípio da legalidade nos casos de impostos com objetivo de intervenção na economia, como o IPI. Isso porque o legislador estabeleceu somente os limites em que a alíquota pode variar, de modo que pode o Executivo determinar sua variação dentro desses parâmetros sem a necessidade de edição legal (SCHOUERI, 2021, p. 264).

2. ZONA FRANCA DE MANAUS

O estudo das estruturas que perpassam a sociedade não pode ser feito com base apenas em um viés, sob pena de não compreensão adequada dos problemas e das diversas perspectivas envolvidas. Nesse sentido, qualquer análise dos incentivos fiscais percebidos na ZFM deve ser acompanhada de apontamentos de natureza cronológica, social, política e histórica, afim de amearhar aspectos atinentes ao caso concreto e às particularidades dos sujeitos e instituições que se relacionam com o objeto de estudo.

Como ponto de partida para uma reflexão nessa seara, entende-se por oportuno transcrever excerto do voto do Min. Marco Aurélio, proferido na ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.348-9/DF, em que foi relator:

¹⁶ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149 (BRASIL, 1966).

¹⁷ Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104 (BRASIL, 1966)

[...] Em última instância, qual a razão de ser da Zona Franca de Manaus? Por que tanto se investiu em região tão longínqua se tão próximo fervilham problemas e mais problemas? Porque, além do atendimento a comando constitucional no sentido da correção das desigualdades em todo território brasileiro, o legislador sensibilizou-se pela necessidade de uma política demográfica mais eficaz, visando à proteção das fronteiras nacionais. [...] Decidiu-se, então, criar empregos - o melhor chamariz para assentar populações de uma forma responsável, ou, no dizer dos economistas, “de forma sustentada”. Dando-se-lhes meios de se sustentarem, ao tempo em que guardariam a floresta amazônica - a maior reserva biológica do mundo -, também a preservariam, não sendo necessário dela se valerem para sobreviver. [...]. (BRASIL, 2000, p. 303-304).

Desse recorte do posicionamento emitido pelo Magistrado, cabem apontar três aspectos salutares da região amazônica que serviram como mote a esta parcela do estudo: I) a Amazônia é região longínqua e deslocada dos processos econômicos e sociais que afetam o eixo Centro-Sul do país; II) sua baixa ocupação demográfica representa problema em termos de defesa das fronteiras e presença do Estado; III) os recursos naturais (reserva biológica) devem ser protegidos em processo concomitante ao desenvolvimento regional.

2.1. Levantamento cronológico

Entre fins do século XIX e meados do século XX, a região Amazônica teve sua economia moldada pela atividade de extração do látex das seringueiras e produção de borracha pelo processo da vulcanização – os chamados ciclos da borracha. O primeiro deles, cujo ápice foram as décadas de 1880 e 1890, representou um incremento significativo da produtividade do látex, já que o Brasil detinha quase que a exclusividade da oferta destinada aos crescentes mercados da Europa e dos Estados Unidos. Nesse período, a borracha foi alçada ao terceiro lugar nas exportações nacionais e as cidades da Amazônia, sobretudo Manaus e Belém, perceberam significativo incremento econômico (BARBOSA, 2013).

Essa fase encontrou seu fim nos primeiros anos do século XX, quando a produção de látex pelas colônias europeias da Ásia¹⁸ dominou o mercado e diminuiu drasticamente o preço final da borracha (MOREIRA, CAMPOS, 2017; p. 93). Uma queda brutal dos preços deu-se em 1910, e as dificuldades de uma região entremeada por corpos hídricos, distante dos centros

¹⁸ Destaca-se que a concorrência gerada pelas colônias europeias e consequente decadência de toda a cadeia produtiva de látex na Amazônia decorreu da apropriação por parte dos ingleses de sementes de seringueira. Depois de várias expedições encomendadas pelos britânicos (nas quais foram levadas milhares de sementes), as mudas foram destinadas às colônias que hoje são a Malásia e Singapura, posteriormente expandindo-se para os domínios ultramar dos franceses e holandeses. Conforme pondera BARBOSA (2013), tal fato revela o descuido e a falta de segurança seculares legados pela administração brasileira às regiões amazônicas.

tradicionais de poder do país e do exterior, e centrada na economia extrativa fizeram ruir qualquer perspectiva de incremento econômico (BARBOSA, 2013).

Tal conjectura, impregnada pela mentalidade de um modelo extrativista de um único produto, perpetuou-se até a Segunda Guerra Mundial. Nesse lapso temporal, em face da franca decadência e dos problemas sociais e políticos ligados à região, programas de planejamento econômico foram viabilizados: o primeiro deles, denominado Plano de Defesa da Borracha, deu-se já em 1912 e visou defender a competitividade da borracha brasileira no mercado e incrementar alguns pontos da qualidade de vida da região (BARBOSA, 2013). Para além de bonificações, ressaltam-se as medidas fiscais levadas a cabo pelos governos federais e estaduais: na ocasião, o governo federal “aboluiu os impostos” sobre os produtos inseridos na cadeia produtiva da borracha, como os combustíveis, enquanto que os governos dos estados reduziram pela metade as alíquotas dos impostos que lhe competiam (BARBOSA, 2013).

Essa tentativa de incremento econômico foi breve, tendo sido descontinuada em 1914, de modo que a região vislumbrou estagnação até a metade de década de 1940, quando a interrupção das cargas de borracha aos Estados Unidos pelos bloqueios oceânicos das potências rivais fez surgir novo interesse sobre a borracha originária do Brasil. Alavancadas pelas demandas da indústria bélica estadunidense, a região amazônica viu sua economia com algum dinamismo através de investimentos estrangeiros e nacionais no setor, bem como pelos fluxos migratórios de mão de obra advindos da região Nordeste do Brasil (MOREIRA, CAMPOS, 2017, p. 93).

O segundo ciclo foi, assim, pautado pelos “Acordos de Washington”, os quais deram origem ao período econômico denominado “Batalha da Borracha”¹⁹, estando, portanto, marcado por um caráter momentâneo e emergencial, de modo que as injeções de capital logo cessaram com o fim da Segunda Grande Guerra em 1945. Acresce-se, por oportuno, que essa fase histórica da economia amazônica esteve exclusivamente centrada na produção da borracha, impedindo maiores diversificações na matriz produtiva regional, e ainda se valia das mesmas técnicas usadas no século XIX, fazendo com que o montante de borracha produzido sequer tenha superado os números registrados no começo do século XX (MAHAR, 1978, p. 14).

¹⁹ Inseridos na política do Estado Novo (1937-1945) de Getúlio Vargas (1882-1954), os “Acordos de Washington” representaram uma mudança na política externa brasileira. Nesse ínterim, o Brasil foi visto como um fornecedor de matérias-primas, dentre elas borracha e minérios (o extrativismo mineral foi direcionado para o Sudeste do país), ao passo os Estados Unidos se comprometeram em financiar programas de saneamento, abastecimento alimentar, e incrementar a capacidade bélica brasileira. A “Batalha da Borracha”, entendida por alguns como uma campanha cívica, foi um processo histórico inserido no esforço nacional de guerra e teve como marco a transferência de cerca de 50 mil trabalhadores para a região amazônica (GUILLEN, 1997, p. 95).

Findo o momento de beligerância, o mundo entrava no período da Guerra Fria, e os eixos de influência das duas superpotências²⁰ se formaram. O Brasil esteve inserido no processo de conformação imposto pelo capitalismo e pela sua manutenção na zona de influência estadunidense, incorporando o “processo de descentralização industrial”, com as respectivas inovações em termos de comunicação, tecnologia e transporte (SERÁFICO, SERÁFICO, 2005, p. 100), acrescidas das tensões entre os interesses das classes historicamente dominantes e os interesses das camadas populares, em crescente organização.

Um dos resultados dessa tensão foi o Golpe Cívico-Militar de 1964, culminando na derrocada da democracia que se percebia até então em prol de um regime ditatorial, alinhado à políticas econômicas de privilégio ao capital estrangeiro e “apropriação e uso das forças produtivas do país” (SERÁFICO, SERÁFICO, 2005, p. 100).

Em termos locais, a região amazônica se viu sem um planejamento político-econômico específico nos anos que seguiram ao fim do conflito intercontinental. Em termos formais, a Constituição da República de 1946 até trazia previsões para o estabelecimento de programas de desenvolvimento regional para a localidade, como se pode extrair do art. 199, *caput* e parágrafo único, do referido diploma²¹ (BRASIL, 1946), em que delimita a execução do Plano de Valorização Econômica da Amazônia; sucede, porém, que a aplicação generalizada do modelo de substituição de importações não se amoldava nem aos interesses das elites locais (alicerçadas nas atividades extrativas do látex e da madeira), nem as particularidades da geografia e da população local (SERÁFICO, SERÁFICO, 2005, p. 100-101).

Visando aferir maior concretude ao dispositivo mencionado, foi aprovada pelo legislador federal a Lei no 1.806/1953²², a qual dispunha do Plano de Valorização Econômica da Amazônia como uma série de serviços e obras de natureza pública com o intuito de desenvolver a região em termos de produção agrícola e extrativa e tinha como órgão executivo a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA).

²⁰ Na época, as superpotências eram Estados Unidos da América (EUA) e a União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS), liderando os blocos capitalista e comunista/socialista soviético, respectivamente.

²¹ Art. 199. Na execução do plano de valorização econômica da Amazônia, a União aplicará, durante, pelo menos, vinte anos consecutivos, quantia não inferior a três por cento da sua renda tributária. Parágrafo único - Os Estados e os Territórios daquela região, bem como os respectivos Municípios, reservarão para o mesmo fim, anualmente, três por cento das suas rendas tributárias. Os recursos de que trata este parágrafo serão aplicados por intermédio do Governo federal (BRASIL, 1946).

²² Art. 1º O Plano de Valorização Econômica da Amazônia, previsto no Art. 199 da Constituição, constitui um sistema de medidas, serviços, empreendimentos e obras, destinados a incrementar o desenvolvimento da produção extrativa e agrícola pecuária, mineral, industrial e o das relações de troca, no sentido de melhores padrões sociais de vida e bem-estar econômico das populações da região e da expansão da riqueza do País (BRASIL, 1953).

Conforme mencionado, a modalidade de gestão econômica não surtiu os efeitos esperados, já que a maior parte dos recursos para a empreitada não eram empregados nos fins a que estavam atrelados, pois cerca de “75-85% de suas verbas eram aplicados através de convênios com outros órgãos da região, e ainda porque cerca de 25% do orçamento total eram vinculados a fins específicos” (MAHAR, 1978, p.18).

A situação em que se encontrava a região pode ser sintetizada pelo seguinte excerto do ex-governador do Amazonas Arthur Reis (1906-1993), em que se destaca a descontinuidade das medidas e desinteresse dos políticos no projeto de integração da região ao projeto econômico do país:

Encerrado o conflito, voltamos ao desinteresse mais intenso ou mais incisivo. As medidas descontinuadas que se decretaram não surtiram efeito de maior monta. Criou-se por determinação constitucional, uma Superintendência para o Plano Quinquenal que deveria executar-se para a valorização regional. Devo prestar um depoimento. Além de Getúlio Vargas, que presidia o Brasil, em nenhum homem público nacional com responsabilidade no governo, encontrei a menor ressonância. Se não havia má vontade, havia desinteresse, despreocupação, ignorância da matéria, falta de consciência de qualquer espécie. Toda sorte de obstáculos tive de enfrentar. Tudo se fez para que a Superintendência (SPVEA) falhasse, desmoralizando-se a iniciativa. Aconteceu o mesmo com relação ao Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia, criado como resposta brasileira ao Instituto da Hilea, sugerido pelo Brasil, mas projetado para finalidades contrárias aos nossos mais legítimos interesses. (REIS, 1969, p. 302).

Em face da estagnação econômica e social, no ano de 1951 o Deputado Federal Francisco Pereira da Silva (1890-1973), do Partido Social Democrático, apresentou à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei (PL) nº 1.310/1951²³, em que propôs a criação de um porto franco em Manaus. Após sofrer os trâmites do processo legislativo, o Projeto é convertido na Lei nº 3.173/1957 e sancionado pelo Presidente da República, Juscelino Kubitschek (1902-1976) (SERÁFICO, SERÁFICO, 2005, p. 101).

Por fatos de natureza burocrática, a legislação só começou a demonstrar alguma concretude quase dez anos depois, quando as delimitações da lei de 57 foram reformuladas e ampliadas pelo Decreto-Lei (DL) nº 288, de fevereiro de 1967, dando forma ao modelo de zona franca a ser implementado em Manaus (OLIVEIRA, 2011, p. 59), como reflexo do projeto mais

²³ Cria um Porto Franco na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas e dá outras providencias. [...]. Art. 1º. É criado em Manaus, capital do Estado do Amazonas, um porto franco, destinado ao 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, com dos países interessados, limítrofes do Brasil na mesma região. (BRASIL, 1951).

amplo da Operação Amazônia, desenvolvida no âmbito do governo militar da década de 60. O seu teor, bem como o da lei a que faz referência, serão abordados no tópico seguinte.

A Operação Amazônia, nas palavras de SERÁFICO e SERÁFICO (2011, p. 100), representa um modelo sintético entre a conjuntura internacional e a nacional, já que, como projeto desenvolvido no âmbito da Ditadura, traz aspectos do militarismo e da multinacionalidade do capital. A Operação possui a ZFM como um de seus expoentes, mas, dentre suas medidas de transição da economia local para um capitalismo associado, podem ser citadas as criações do Projeto Radar da Amazônia (RADAM), do programa de construção da Rodovia Transamazônica, do Banco da Amazônia S. A. e da SUDAM (BARBOSA, 2013).

A aprovação do PL e a posterior modulação de efeitos por parte da Decreto-Lei representam um momento de transição entre dois *modi operandi* do Administrativo Federal para com a região amazônica. Se anteriormente o tratamento dispensado era de desinteresse e apatia, expresso na frustração regular das pretensões de incremento econômico da elite local, a Operação Amazônia trouxe uma perspectiva de reorganização da política nacional para a região, visando inseri-la no circuito produtivo nacional. Nesse sentido, coleciona-se a reflexão:

Com o privilégio do olhar retrospectivo, pode-se dizer que a Operação Amazônia e a Zona Franca de Manaus foram poderosos mecanismos de ajustamento das relações de produção na região às possibilidades de expansão do capitalismo monopolista no Brasil; ou, sob outro ângulo, foram formas de criar no país novas oportunidades de investimento e lucratividade para a “livre empresa”, nacional e estrangeira; ou ainda, foram uma estratégia e uma tática de dinamização das forças produtivas regionais que consistiu – faça-se uma concessão ao neoliberalismo tupiniquim – na “redução do custo Amazônia” (SERÁFICO, SERÁFICO, 2005, p. 107-108).

Uma das delimitações do DL nº 288/1967 a ser citada nesta altura da pesquisa é a criação da Superintendência da ZFM (SUFRAMA – art. 10²⁴), um ente autárquico, com patrimônio, autonomia administrativa e financeira, e sede na cidade de Manaus. A pedra fundamental do Distrito Industrial foi lançada em setembro de 1968 e as primeiras indústrias se instalaram na capital em 1972, contando no início somente com o processamento de peças importadas, a que se somaram indústrias de relógios, eletrônicos e produtos informáticos (OLIVEIRA, 2011, p. 60).

²⁴ Art. 10. A administração das instalações e serviços da Zona Franca será exercida pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) entidade autárquica, com personalidade jurídica e patrimônio próprio, autonomia administrativa e financeira, com sede e foro na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas. Parágrafo único. A SUFRAMA vincula-se ao Ministério do Interior (BRASIL, 1967).

Entre os anos de 1975 e 1990, a produção da ZFM estava centrada em insumos, e as políticas econômicas direcionadas pela SUFRAMA visavam concretizar as determinações do DL nº 288/1967, sobretudo pela viabilização dos distritos comercial, industrial e agropecuário (OLIVEIRA, 2011, p. 61). No início dos anos 90, em especial com o advento da Lei nº 8.387/1991, mudanças sensíveis foram introduzidas no modelo da ZFM, dentre as quais destaca-se a diminuição ou perda da pujança comercial, acompanhada pelos seguintes elementos:

[...] pela eliminação dos limites máximos globais anuais de importação (Decreto no 205/199125); pela adoção de redutor de 88% do Imposto de Importação para a Zona Franca de Manaus (Lei no 8.387/199126); pela adoção do Processo Produtivo Básico; pela definição de que as indústrias de produção de bens e serviços de informática deveriam aplicar, anualmente, no mínimo, 5% do seu faturamento bruto em atividades de pesquisa e de desenvolvimento a serem realizadas na Amazônia e, as indústrias no Polo Industrial de Manaus deram início a um amplo processo de modernização industrial, com ênfase à automação, qualidade e produtividade (OLIVEIRA, 2011, p. 61).

Com a segunda metade dos anos 1990 e o início do século XXI, a Zona Franca foi impactada pelo Plano Real (Lei no 9.069/1995) e pela globalização de então. Nesse processo, são dignos de nota o crescimento das vendas externas, a adoção de critérios equânimes para o repasse de recursos financeiros para a minimização de disparidades locais por parte da SUFRAMA (Resolução nº 52/1997), e a ampliação da área de inovação tecnológica por meio do incentivo privado (OLIVEIRA, 2011, p. 61-62).

2.2. Base normativa

Em consonância aos termos previamente dispostos, a ZFM foi instituída em 1957, pela Lei nº 3.173, visando amenizar a decadência econômica vivenciada pela região desde o início do século por meio da concessão de incentivos. Nesse momento inicial, a instituição de um porto franco se limitava às imediações da Cidade de Manaus, conforme se denota dos artigos que seguem:

Art. 1º – É criada em Manaus, capital do Estado do Amazonas, uma zona franca para armazenamento ou depósito, guarda, conservação beneficiamento

²⁵ Dispõe sobre a apresentação de guias de importação ou documento de efeito equivalente, na Zona Franca de Manaus, suspende a fixação de limites máximos globais anuais de importações; e dá outras providências (BRASIL, 1991).

²⁶ Dá nova redação ao § 1º do art. 3º aos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ao caput do art. 37 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 e ao art. 10 da Lei nº 2.145, de 29 de dezembro de 1953, e dá outras providências (BRASIL, 1991).

e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas.

Art. 2º – O Governo Federal fará demarcar, nas imediações da cidade, à margem do rio Negro e em lugar que reúna condições de calado e acostagem satisfatórias, uma área de terras não inferior a duzentos hectares, onde ficará localizada a zona franca, com as instalações e serviços adequados ao seu funcionamento (BRASIL, 1957).

Em face do conteúdo da mencionada lei, é possível afirmar que, na área delimitada ao interior do porto franco, as mercadorias estrangeiras ali desembarcadas não estariam sujeitas ao pagamento de tarifas alfandegárias ou de impostos federais, estaduais ou municipais, uma vez que destinadas ao consumo interno, podendo ainda sofrer processos de beneficiamento ou depósito (art. 5º, Lei nº 3.173/1957²⁷).

Com a ascensão dos militares, a ocupação e desenvolvimento da Amazônia ganhou novas perspectivas, e um dos reflexos mais exemplificativos desse momento histórico são os termos do DL nº 288/1967, o qual regulamentou e complementou a legislação de 1957, e delimitou bastante o instituto da Zona Franca aos moldes praticados atualmente. Transcreve-se o teor do seguinte dispositivo para efeitos exemplificativos:

Art. 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos (BRASIL, 1967).

Observando-se a referência geográfica da norma, a ZFM pode ser definida como determinado território apontado por lei em que se faz presente uma Área de Livre Comércio (ALC)²⁸ e que goza de incentivos fiscais (BORBA, 2019, p. 6). No caso da ZFM, essa área se refere à margem esquerda dos Rios Negro e Amazonas, incluindo, pois, a cidade de Manaus e municípios limítrofes (art. 2º, Decreto-Lei no 288/1967).

²⁷ Art. 5º – As mercadorias de procedência estrangeira, quando desembarcadas diretamente na área da zona franca de Manaus, e enquanto permanecerem dentro da mesma, não estarão sujeitas ao pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais que venham gravá-las, sendo facultado o seu beneficiamento e depósito na própria zona de sua conservação (BRASIL, 1957).

²⁸ A ALC é tida como um mecanismo temporário de intervenção econômica usado pelos países em desenvolvimento para proteção de um parque industrial nascente. Inserido em momentos históricos de abertura das economias nacionais ao mercado estrangeiro, o instituto consiste em áreas nas quais os bens advindos do exterior são enviados sem tarifas e em que “os países fixem tarifas de maneira independente do resto do mundo” (KRUGMAN e OBSTFELD, 2015, p. 183).

Ademais, o prazo de vigência da ZFM estava discriminado em trinta anos, conforme, disposição do art. 42, do diploma em apreço:

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 (BRASIL, 1967).

Em 1988, a Constituição da República Federativa do Brasil foi promulgada, e com ela foi inserido o art. 40 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o qual recepcionou expressamente a ZFM, suas características e incentivos, além de estabelecer um novo prazo de efetividade de vinte e cinco anos a partir da vigência da Carta Maior. Eis o seu teor:

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 (BRASIL, 1988).

Apesar da inegável relação da ZFM com os preceitos caros à Ditadura Militar, aponta-se que o instituto é crucial para qualquer pretensão de minimização das disparidades regionais e é razão incontestável de incremento econômico para a região Norte do país.

Por esses motivos, denota-se a compatibilidade do instituto com o conteúdo da norma fundamental, visto que os arts. 3º, inciso III, 43, § 2º, inciso III²⁹, 151, inciso I, e 170, inciso VIII, todos da CF/88, são notórios ao alçar a redução das disparidades entre as regiões brasileiras ao patamar de objetivo fundamental da República. MOREIRA e CAMPOS (2017, p. 95) citam ainda como razão salutar à preservação da ZFM o seu papel positivo em termos de proteção ao meio ambiente, já que cria uma fonte de renda alternativa à exploração de recursos naturais que haveria de ser desenvolvida para o sustendo da localidade, caso fosse decrescida a atividade industrial.

Tamanho é o reconhecimento de sua imprescindibilidade que a Emenda Constitucional (EC) nº 42, de 2013, inseriu nos ADCT o acréscimo de dez anos prazo estipulado pelo constituinte originário, por meio do dispositivo contido no art. 92. Ao passo que a EC nº 83, de 2014, alargou ainda mais o lapso temporal de vigência da ZFM, por meio da inclusão do art.

²⁹ Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. [...] § 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: [...] III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas (BRASIL, 1988).

92-A, ADCT, que prevê mais cinquenta anos ao período estipulado pelo art. 92. Desse modo, a vigência da ZFM se estenderá ao ano de 2073.

Por fim, marcos normativos relevantes a serem citados são os diplomas legais que promoveram a interiorização dos intentos desenvolvimentistas em direção a localidades estratégicas da Amazônia Ocidental e do estado do Amapá. Os mecanismos fiscais e extrafiscais da ALC foram instituídos nos municípios de: Tabatinga/Amazonas (Lei nº 7.965/1989); Macapá/Amapá e Santana/Amapá (Lei nº 8.387/1991); Guajará-Mirim/Rondônia (Lei nº 8.210/1991); Cruzeiro do Sul/Acre, Brasiléia/Acre e Epitaciolândia/Acre (Lei nº 8.857/1994); e Pacaraima/Roraima³⁰ e Bonfim/Roraima (Lei nº 8.256/1991).

2.2.1. Incentivos fiscais e extrafiscais

Enquanto instrumento de incremento econômico e minimização de disparidades regionais, a ZFM coaduna mecanismos de atuação estatal nas áreas econômica e social, de modo que a redução ou a eliminação de ônus de natureza fiscal se imiscuem com iniciativas de natureza extrafiscal. Nesse ínterim, o instituto “não constitui efetivo regime de Zona Franca”, pois resguarda, para além dos dispositivos atinentes ao modelo, outras características pertinentes à ALC, “área de incentivos especiais (consumo interno), área qualificada como receptora de um polo industrial e”, ainda “área de disseminação de desenvolvimento econômico” (BISPO, 2009, p. 10), percebendo *status* único perante o ordenamento.

Acompanhado por um processo imbricado de discussões acerca da validade e eficácia dos meios empregados, o modelo adotado atualmente na ZFM se afasta da precedência dada ao comércio pelo DL nº 288/1967. Desde a década de 90, a importância e competitividade do setor vem sendo suplantada pelas atividades do polo industrial, identificado na atualidade como o responsável pelos índices de faturamento, produtividade e inovação do parque econômico (BISPO, 2009, p. 11).

Dentre os incentivos extrafiscais, destaca-se o teor da legislação estadual, em especial o art. 32, da Lei nº 2.826/2003³¹, que apregoa o tratamento diferenciado quanto ao financiamento

³⁰ A ALC de Pacaraima foi desmembrada e posteriormente transferida para a localidade de Boa Vista/RO, em 2008, por força da Lei nº 11.732/2008.

³¹ Art. 32. Os incentivos extrafiscais compreendem: I - a concessão de financiamentos subsidiados: a) a estabelecimentos de micro e pequeno porte dos setores industrial, comercial e de prestação de serviços, agropecuário, agroindustrial e florestal, preferencialmente para produtos de origem vegetal e animal, com certificação ambiental; b) a programas para apoio e recuperação de atividades econômicas afetadas por situação de calamidade pública ou de emergência, oficialmente decretadas pelos órgãos competente; c) a programas para projetos de inovação; II - o investimento estatal social: a) na aplicação de recursos nos setores de infraestrutura básica, econômica e social, por meio de programas e/ou projetos definidos pelo Poder Executivo; b) no apoio tecnológico, gerencial e mercadológico (AMAZONAS, 2003).

de pequenas e microempresas (especialmente aquelas que desenvolvem atividades voltadas aos setores agropecuário, agroindustrial e de extrativismo florestal), a destinação de recursos à infraestrutura econômica e social locais, o incentivo a inovação dos meios empregados pelas indústrias, e o apoio tecnológico, gerencial e mercadológico.

Além disso, a empresa que opta por se instalar na ZFM conta com terrenos a preços simbólicos e com significativa infraestrutura de captação e tratamento de água e esgoto, drenagem da água das chuvas, localizado junto ao sistema viário e com rede de telecomunicações instalada (BORBA, 2019, p. 8). A área destinada ao setor industrial é de 3,9 mil hectares e recebe investimentos tanto de origem estadual, quanto de origem federal, por meio dos recursos destinados e geridos pela Suframa (OLIVEIRA, 2011, p. 42).

Quanto aos incentivos fiscais, pode-se citar, de maneira não exaustiva, no âmbito da federação: i) a isenção do Imposto de Importação (II) para produtos importados para direto consumo na ZFM, conforme o disposto no art. 3º³² do DL nº 288/1967, além da redução de 88% do II incidente sobre insumos dos processos industriais ou “proporcional ao valor agregado nacional quando se tratar de bens de informática” (INCENTIVOS, 2015); ii) a redução fixa de 75% do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), incluso os adicionais advindos de empreendimentos tidos por prioritários, nos termos da Portaria nº 283/2013, do extinto Ministério da Integração Nacional, cujas atribuições são exercidas hoje pelo Ministério do Desenvolvimento Regional; iii) a isenção das contribuições referentes ao PIS/PASEP e da COFINS nas operações adstritas à ZFM³³; iv) a isenção do IPI, em consonância ao disposto pelo já mencionado art. 3º do DL nº 288/1967, ao que se assoma o teor do art. 9º da mesma

³² Art. 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados (BRASIL, 1967).

³³ Quanto ao tema, importante ressaltar o consignado por ocasião do julgamento do Recurso Especial (RESP) nº 1.276.540/AM: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 535, II, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. ARTS. 110, 111, 176 E 177, DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. DESONERAÇÃO DO PIS E DA COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 4º DO DL 288/67. INTERPRETAÇÃO. EMPRESAS SEDIADAS NA PRÓPRIA ZONA FRANCA. CABIMENTO. [...]. 5. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à COFINS. Precedentes do STJ. 6. O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade. Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio-regionais. [...] (BRASIL, 2012).

norma³⁴; v) e a isenção do Imposto sobre Exportação (IE), no que concerne aos produtos fabricados na ZFM, tal como discriminado no art. 5º do DL nº 288/1967³⁵.

Acerca da regulamentação dos incentivos fiscais relacionados ao IPI, é válido ressaltar os arts. 81 a 94 do Decreto nº 7.212/2010 (BRASIL, 2010), que delimitam, dentre outros temas, a isenção do referido imposto quando dos trâmites envolvendo bens produzidos na ZFM e destinados ao consumo interno (art. 81³⁶, I, Decreto nº 7.212/2010) ou quando estes produtos industrializados são direcionados à cadeia de comercialização de outros estados, desde que tenham sofrido incremento industrial nos parâmetros do Conselho de Administração da SUFRAMA (art. 81, II, Decreto nº 7.212/2010). Há ainda o fenômeno da suspensão do IPI convertida em isenção quando da aquisição de produtos fabricados em outro local, mas destinados à ZFM ou seus entrepostos da Amazônia Ocidental para consumo ou emprego na cadeia de produção industrial (art. 81, III, Decreto nº 7.212/2010) (BORBA, 2019, p. 10).

Da leitura do inciso II, do art. 81 do Decreto nº 7.212/2010 é possível constatar a base normativa para o direito de fruição do crédito de IPI que enseja a presente discussão. E dentre os requisitos para aferição do benefício, citam-se: i) a conformação do estabelecimento industrial aos parâmetros do Conselho de Administração da Suframa, que deve aprovar projeto diretor da instituição; ii) o processo industrial não pode ser de acondicionamento ou reacondicionamento, já que o legislador os haveria compreendido como simples demais para ensejar a isenção; além disso, iii) é necessário que haja um Processo Produtivo Básico (PPB) que implique suficiente agregação de valor ao bem, como forma de incrementar a geração de emprego e inovação regionais; por fim, ressalta a norma que iv) não se pode tratar de armas, e demais produtos listados.

³⁴ Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional (BRASIL, 1967).

³⁵ Art. 5º A exportação de mercadorias da Zona Franca para o estrangeiro, qualquer que seja sua origem, está isenta do imposto de exportação (BRASIL, 1967).

³⁶ Art. 81. São isentos do imposto: I - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados, ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros; 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; e II - os produtos nacionais entrados na Zona Franca de Manaus, para seu consumo interno, utilização ou industrialização, ou ainda, para serem remetidos, por intermédio de seus entrepostos, à Amazônia Ocidental, excluídos as armas e munições, perfumes, fumo, automóveis de passageiros e bebidas alcoólicas, classificados, respectivamente, nos Capítulos 93, 33 e 24, nas Posições 87.03 e 22.03 a 22.06 e nos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (BRASIL, 2010).

No que concerne aos incentivos fiscais dispostos pelo ente estadual, tem-se que a discussão é pautada pelas particularidades do ICMS. Nessa seara, cabe salientar as disposições normativas inscritas no DL nº 288/1967, na Lei Estadual nº 2.826/2003, e no Convênio ICM nº 65/1988, cujos mecanismos permitem exarar as seguintes modalidades de incentivos:

i) O crédito estímulo, concedido pelo Estado para aquisição de produtos industrializados em outros entes federativos, nos moldes do art. 16, *caput* e parágrafos, do Decreto Estadual (DE) nº 23.994/2003³⁷, complementado pelos decretos posteriores do Poder Executivo amazonense (INCENTIVOS, 2015); ii) o diferimento na importação de matéria-prima e nas operações de saída de mercadorias destinadas à “integração de processo produtivo em estabelecimento industrial igualmente incentivado” (RIBEIRO, 2008, p. 65); iii) o crédito a ser abatido a título de regionalização, correspondente à 7% do valor da operação de entrada, em caso de aquisição de bens intermediários contemplados com o benefício fiscal do diferimento (RIBEIRO, 2008, p. 68); iv) a redução da base de cálculo do ICMS em 55% quando da importação de insumos utilizados na fabricação de *Printed Circuit Board*³⁸(RIBEIRO, 2008, p. 69); v) a isenção de ICMS nas entradas de ativos e nas remessas vindas de outros estados da federação (como dispõem a Lei Estadual nº 2.826/2003 e o DE nº 23.994/2003, em especial em seu art. 20³⁹); vi) a não incidência do ICMS na “exportação de mercadorias de origem nacional para o consumo ou industrialização na ZFM” (RIBEIRO, 2008, p. 70-71), por força do art. 155, § 2º, X, *b*, da CF/88⁴⁰, do art. 4º do DL nº 288/1967⁴¹, e da Cláusula Primeira do Convênio ICM

³⁷ Art. 16. O incentivo fiscal do crédito estímulo do ICMS, será concedido por produto, observado tratamento isonômico para bens classificados na mesma posição e subposição do código tarifário NCM/SH, de acordo com sua caracterização definida no art. 13, nos seguintes níveis: [...] (AMAZONAS, 2003).

³⁸ Equipamento crucial no processo de industrialização de eletrônicos que contenham funcionalidades de vídeo e áudio (RIBEIRO, 2008, p. 67).

³⁹ Art. 20. Ficam isentas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS as seguintes operações: I - de saídas internas de insumos produzidos no Estado ou importados do exterior, realizadas sob o amparo do Programa Especial de Exportação da Amazônia Ocidental - PEXPAM, da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, observadas as formas e condições estabelecidas em Resolução conjunta da Secretaria de Estado de Planejamento e Desenvolvimento Econômico - SEPLAN e Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ; II - de entradas que destinem máquinas ou equipamentos ao ativo permanente de estabelecimento industrial para utilização direta e exclusiva no seu processo produtivo, de procedência nacional ou estrangeira, bem como suas partes e peças. III - de saídas internas de insumos, realizadas por empresa incentivada nos termos deste Regulamento, para serem empregados a título de treinamento, pesquisa e desenvolvimento em instituição previamente credenciada na Secretaria de Estado da Fazenda, sem prejuízo da manutenção do crédito fiscal [...] (AMAZONAS, 2003).

⁴⁰ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] X - não incidirá: [...] b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (BRASIL, 1988)

⁴¹ Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro (BRASIL, 1967).

nº 65/1988⁴²; vii) a concessão crédito presumido, visando afastar a possibilidade de transferência de capital da unidade federativa de origem para o Estado do Amazonas quando da aquisição de produtos industrializados naquelas localidades (RIBEIRO, 2008, p. 70-71), e é regulamentado pela Cláusula Quarta do Convênio ICM nº 65/1988⁴³ e pelo art. 18 do Código Tributário do Amazonas⁴⁴; viii) a manutenção de crédito fiscal, respeitadas as disposições constitucionais mencionadas na primeira seção desta pesquisa, bem como a Cláusula Terceira do Convênio ICM nº 65/1988⁴⁵; e ix) o desconto ou abatimento do valor correspondente ao ICMS no preço da mercadoria industrializada que, de origem nacional, seja destinada à ZFM para comercialização ou industrialização, como se pode extrair do § 2º da Cláusula Primeira do Convênio ICM nº 65/1988⁴⁶.

Dentre os incentivos fiscais municipais, pontuam-se: i) a isenção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Taxas de Serviços de Coleta de Lixo, Limpeza Pública, Conservação de Vias e Logradouros Públicos e Taxas de Licenciamento de Empresas, em assonância à Lei Municipal nº 427/1998⁴⁷; e, ainda, ii) a isenção ou redução da alíquota do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), regida pelos termos da Lei Municipal nº 2.833/2021⁴⁸.

Importante ressaltar que os incentivos fiscais concedidos não consistem em ameaça de migração em massa de empresas de outras regiões do país, ou qualquer desequilíbrio dessa sorte, uma vez que a União dispõe de ferramentas para fomentar a alocação de empresas e recursos conforme as opções legítimas de alocação, e fomentação de desenvolvimento industrial e econômico.

⁴² Cláusula primeira. Ficam isentas do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus (BRASIL, 1988).

⁴³ Cláusula quarta Fica o Estado do Amazonas autorizado a conceder crédito presumido nas operações que se destinem à comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus (BRASIL, 1988).

⁴⁴ Art. 18. Na forma de inciso I, do artigo 49, do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, às mercadorias, na forma de produtos industrializados, entradas na Zona Franca de Manaus, desde que se destinem à comercialização ou industrialização, é concedido crédito fiscal presumido, igual ao montante que teria sido pago na origem em outras unidades da Federação (AMAZONAS, 1997).

⁴⁵ Cláusula terceira. Fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída mencionada na cláusula primeira a manutenção dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção (BRASIL, 1988).

⁴⁶ Cláusula primeira [...] § 2º Para efeito de fruição do benefício previsto nesta cláusula, o estabelecimento remetente deverá abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção indicado expressamente na nota fiscal (BRASIL, 1988).

⁴⁷ Concede incentivos fiscais, pelo prazo de dez anos, às empresas industriais que se instalarem na área da Zona Franca de Manaus (MANAUS, 1998)

⁴⁸ Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e dá outras providências (MANAUS, 2021).

No caso da Zona Franca, um exemplo de recurso a viabilizar tal intento é o Processo Produtivo Básico (PPB), disposto na Lei nº 8.387/1991, cujo art. 8º define PPB como “o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto” (BRASIL, 1991), de forma que tais critérios são definidos por portaria interministerial, o que acaba por conferir ao Poder Executivo federal a capacidade de gerir alguns dos critérios para o gozo dos benefícios fiscais percorridos (RIBEIRO, 2008, p. 75).

2.3. Estratégias de desenvolvimento e principais dificuldades do modelo ZFM

A ZFM, mesmo que não tenha cumprido plenamente os fins a que se pretende, certamente pode ser apontada como uma relevante política pública que almejou estabelecer em meio à Amazônia Ocidental um polo comercial, industrial e agropecuário, propiciando a ocupação de uma região cuja geografia e histórico representam desafios singulares. Fato é que, enquanto política pública, deve ser pensada e criticada para que, imbuída de processos reflexivos interiores e exteriores, possa se tornar cada vez mais coesa para com o ordenamento e com os diferentes interesses e perspectivas que ajunta.

Como primeiro ponto de reflexão em termos de modelo, é importante salientar que a ZFM não é benéfica somente à região Norte do país. Para além das diretrizes constitucionais de minimização das diferenças regiões já mencionadas neste trabalho, SALAZAR (2006, p. 267) pontua que a instalação do polo em Manaus fomentou significativamente o desenvolvimento de toda a indústria nacional, cujo exemplo cabal seria a manufatura de componentes usados nos processos produtivos do eixo centro-sul da nação, de modo que as empresas situadas nos centros produtivos tradicionais foram diretamente beneficiadas pelo modelo de substituição de importações e tiveram acesso a um mercado consumidor totalmente novo em Manaus.

Porém, conforme mencionado, os déficits existem e devem ser igualmente ponderados.

Um deles diz respeito à funcionalidade do mecanismo da ZFM e a homogeneidade com que trata as diferentes áreas da Amazônia. As políticas públicas desenhadas pela SUFRAMA tendem a considerar a sua área de jurisdição como que um monólito, enquanto que, em verdade, a área comporta florestas, nascentes, encostas, solos ricos e frágeis. LOUREIRO (2009, p.101) sustenta que as décadas de políticas públicas aplicadas de maneira indistinta a localidades que carecem de estímulos diversos para uso adequado dos recursos disponíveis representam erros na gestão dos recursos disponíveis, passíveis de comprometer inclusive os intentos de preservação.

Para além dessas questões estruturantes, a ZFM comporta problemas estruturais que representam verdadeiros empecilhos ao seu desenvolvimento. Segundo OLIVEIRA (2011, p. 73-75), as dificuldades em termos de infraestrutura são notórias e abarcam telecomunicações, fornecimento energético e transporte de cargas e pessoas. O resultado prático disso é o encarecimento da cadeia produtiva que tangencia a área, e o conseqüente desestímulo à presença das empresas na área.

Outro ponto a se colecionar é a excessiva burocracia, já que, apesar de a necessidade de aprovação de um projeto de negócios (PPB) atrelado à atuação da SUFRAMA poder ser usada para garantir a executabilidade; o tempo despendido, e conseqüentemente os custos implicados, em se abrir um negócio da ZFM são verdadeiros empecilhos. OLIVEIRA (2011, p. 76) denota que levantamento realizado pela *International Finance Corporation* em 2006 já apontava o Amazonas como um dos piores colocados em termos de dias úteis necessários para abrir uma empresa. Em 2020, o mesmo estudo (*Doing Business Subnacional Brasil*) constatou que o estado chegou somente à 18ª posição, uma das últimas do *ranking*, atrás inclusive do Pará e de Rondônia (DOING, 2021, p. 39).

Por fim, a fragilidade mais pujante é vulnerabilidade da região no que concerne à manutenção dos incentivos fiscais. Mesmo com décadas de funcionamento, os gestores, seja em nível federal, estadual ou municipal, não lograram encontrar substitutos viáveis aos incentivos e mesmo com as recentes prorrogações do modelo até 2073, o *status quo* funcional é inquietante, conforme se extrai do excerto:

Na verdade, a ZFM não consegue sobreviver sem a existência dos incentivos fiscais. Geograficamente, a ZFM está muito distante das fontes supridoras de matéria-prima, que na sua maioria vêm do exterior ou dos grandes centros do país, e também dos principais mercados consumidores, ou seja, os custos do transporte das matérias-primas e dos produtos acabados são elevados e sem a existência dos incentivos fiscais os preços finais dos produtos estariam em patamares superiores se compararmos com outras regiões (OLIVEIRA, 2011, p. 82).

Exemplo cabal dessa realidade é o recente Decreto 10.979/2022, que reduziu em 25% a alíquota do IPI em todo a Federação, como se depreende do teor de seu art. 1º:

Art. 1º As alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidentes sobre os produtos classificados nos códigos relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, e em seus respectivos destaques "Ex", ficam reduzidas em:

I - 18,5% (dezoitos inteiros e cinco décimos por cento) para os produtos classificados nos códigos da posição 87.03; e

II - 25% (vinte e cinco por cento) para os produtos classificados nos demais códigos, observado o disposto no parágrafo único (BRASIL, 2022).

A efervescência vivenciada no Polo Industrial da capital amazonense com a edição da medida foi notória, uma vez que a redução da alíquota efetivamente significa perda da competitividade das empresas instaladas na Amazônia e os benefícios referentes ao IPI foram esvaziados. De modo que os principais afetados são os habitantes locais, que podem vivenciar a diáspora de relevantes agentes econômicos.

Visando combater a medida, a Associação Comercial do Amazonas (ACA) acionou o STF por meio de Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 948, arguindo, dentre outros pontos relevantes, que:

A medida configura verdadeiro ato lesivo aos objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3º, da CF/88⁴⁹), mas também ao patrimônio do Estado do Amazonas, ante a existência de incertezas quanto à manutenção das empresas pertencentes ao setor industriário, que pode provocar elevado impacto em sua economia, decorrente da saída das fábricas, com aumento da taxa de desemprego e piora na questão econômica social da região já agravada com o recente cenário pandêmico que se instaurou no Estado brasileiro (BRASIL, 2022).

Sem dúvida o instrumento utilizado pelo governo federal gera controvérsias e é passível de pesquisa própria. Evidencia, porém, a fragilidade do instituto ZFM, mesmo que assegurado pelo Carta Maior e protegido em termos de jurisprudência.

3. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E O DIREITO AO CRÉDITO DE IPI

Antes de adentrar às particularidades da jurisprudência eleita por esta pesquisa, faz-se necessário sublinhar algumas premissas relativas aos critérios interpretativos que permeiam tanto a esfera do direito tributário, quanto a do direito constitucional.

Segundo LAURENTIIS (2017, p. 198), o processo de incremento das relações sociais (e a conseqüente especialização do Direito para abarcar as necessidades consonantes) diminui as pretensões de autonomia das áreas da Ciência Jurídica em termos de métodos interpretativos, tendo em vista o princípio da unicidade do Direito. Dessa sorte, os ramos tributário e constitucional são passíveis dos mesmos meios de análise e interpretação das demais áreas, o que quer dizer, em um contexto pós-positivista, que as abordagens restritivas, extensivas,

⁴⁹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (BRASIL, 1988).

sistemáticas, gramaticais e teleológicas devem ser usados sem qualquer pretensão apriorística para criação dos sentidos e solução das lides (LAURENTIIS, 2017, p. 199).

Em face dessa conjuntura, quando instado a se posicionar sobre o tema do exercício do direito ao crédito de IPI na ZFM, a discussão levada a cabo pelo STF permeia desde asserções sobre o papel da Corte num Estado Democrático de Direito, até considerações sobre temas caros à prática e operacionalidade dos institutos jurídicos (LAURENTIIS, 2017, p. 200).

3.1. Considerações sobre direito ao crédito presumido de IPI na jurisprudência do STF

A discussão acerca do direito ao crédito de IPI por ocasião da aquisição de insumos isentos, não tributados ou suscetíveis à alíquota-zero não é fenômeno recente no âmbito da Suprema Corte, tendo por marco inicial o RE nº 212.484/RS, de relatoria do Min. Ilmar Galvão e que teve como redator o Min. Nelson Jobim. Na ocasião, a maioria divergiu do relator e decidiu pela juridicidade do creditamento de IPI em casos de operações sem cobrança de imposto, em razão dos incentivos fiscais recepcionados pela Constituição, concomitantes aos princípios da igualdade concorrencial auferida ao contribuinte, inseridos nos moldes da tributação que se dava à época (no caso do ICMS, desde a Emenda Passos Porto – EC nº 23/1983⁵⁰, o creditamento em caso de isenção na etapa antecedente, já era vedado, ao passo que a mesma hipótese, em caso de IPI, nunca foi propriamente tratada por nenhuma norma).

A divergência inaugurada pelo Min. Ilmar Galvão, segundo BORBA (2019, p. 22), estava inserida também no entendimento apregoado pelo art. 11 da Lei nº 9.779/1999⁵¹, de modo que o intento de evitar a majoração da carga tributária (diante da instituição de uma isenção intermediária que deveria ser “contabilizada”) teria feito com que o STF reconhecesse o direito ao crédito de IPI na aquisição de isentos a ser abatido na etapa seguinte. Nesse sentido, importa destacar o posicionamento do Min. Nelson Jobim:

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação. Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no

⁵⁰ Delimitou que, no caso do ICMS, a regra era “a negativa do crédito na ocorrência de isenção na etapa antecedente”(MOREIRA e CAMPOS, 2017, p. 99).

⁵¹ 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 (BRASIL, 1999).

sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento (BRASIL, 1998).

Houve ensejo, enquanto momento jurisprudencial inicial sobre o tema, a decisões que se valeram dos mesmos argumentos para consignação do direito ao crédito de IPI na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero, dentre as quais cabe citar os RREE nº 350.446/PR, 353.668/PR e 357.277/RS (MOREIRA e CAMPOS, 2017, p. 99-100).

Todavia, em 2007-2008, o STF reviu seu posicionamento e entendeu ser indevido crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, tal qual pode ser depreendido das posições firmadas nos julgados dos RREE nº 370.682/SC e nº 353.657/PR. Quando o Min. Marco Aurélio modificou seu entender ao dispor que o benefício da alíquota zero implica descaracterização de surgimento de obrigação tributária, de sorte que o princípio da não cumulatividade não se aplica, pois não haveria como falar em dupla incidência de IPI, tampouco em crédito a ser compensado (MOREIRA e CAMPOS, 2017, p. 100). Como se pode depreender da ementa do RE nº 353.657/PR:

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica (BRASIL, 2008).

LAURENTIIS (2017, p. 205) pontua que na ocasião o STF estabeleceu as seguintes premissas quanto à temática:

[...] Os argumentos utilizados pelos seis ministros que deram provimento aos recursos da União foram os seguintes: i) a não cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição, tributo devido e de fato anteriormente recolhido; ii) o incentivo (isenção, alíquota zero ou não tributação) se dirige a incentivar determinado industrial, e não o contribuinte de fato; iii) o artigo 150, §6º da Constituição Federal constitui um óbice intransponível à pretensão dos contribuintes de ter direito ao crédito sem uma lei que assim estabeleça; iv) o incentivo na não cumulatividade do IPI apresenta duas funções, desonerar o industrial do adiantamento do tributo e vedar o creditamento por parte do adquirente do mesmo produto; v) o incentivo não tem que, necessariamente, influenciar na carga tributária total e final do produto; vi) os custos tributários das etapas anteriores são integralmente compensados, haja vista o conteúdo do artigo 11 da Lei n.

9.779; vii) o IPI é um imposto indireto, de modo que seria um equívoco conferir o creditamento para o passado, sem ser considerado o repasse do custo tributário para o consumidor final; viii) não cabe ao Judiciário “escolher” uma alíquota para efeito de creditamento de uma operação que não seja tributada; ix) o direito ao crédito em operações não tributadas subverte o princípio da seletividade.

Em 2009, a Corte enfrentou demanda relacionada à aplicação da não cumulatividade de IPI, adstrita, porém, à possibilidade de fruição do crédito em caso de aquisição de insumo tributado empregado no processo fabril de mercadoria final isenta ou sujeita à alíquota zero – teor do art. 174, I, *a*, do Decreto 2.637/1998⁵², em face art. 11 da Lei nº 9.779/1999. Na ocasião remanesceu a existência do direito ao crédito na hipótese da Lei nº 9.779/1999, mas somente após a edição da mesma (CEZAROTI, 2014, p. 43-44). O referido posicionamento é perceptível nos seguintes julgados: RREE nº 460.785/RS e 562.980/SP, estando este último sujeito ao regime de Repercussão Geral sob o Tema nº 49, cuja tese anota-se:

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 nº 9.779/1999, não se mostrando possível a aplicação retroativa da norma (BRASIL, 2009).

Em 2010, porém, é levada a julgamento a questão do direito ao crédito de IPI decorrente de operações envolvendo produtos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, ou ainda quando constatada operação em que alíquota de saída seria menor que a de entrada, por meio do RE nº 566.819/RS, de relatoria do Min. Marco Aurélio. Na ocasião, o Tribunal passou a entender que a não cumulatividade não implica creditamento em aquisições desoneradas, inclusive em sede de isenção. Registra-se a ementa do julgado:

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

⁵² Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto: 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 (BRASIL, 1998).

Cabe salientar o posicionamento adotado pela Min. Ellen Gracie proferido em voto-vista desse acórdão, cuja clareza nos termos tem sido invocada repetidamente pelos demais Ministros como forma de assentar o parecer do Tribunal sobre o tema:

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

[...]

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

[...]

Como a sistemática da não-cumulatividade não dá direito à apropriação de crédito de IPI em entradas não oneradas por tal imposto, só poderá ser admitida quando lei específica a autorize expressamente na qualidade de benefício fiscal autônomo (art. 150, § 6º, da Constituição⁵³) (grifou-se) (BRASIL, 2010, p. 481-485).

A partir de então, a controvérsia se viu pacificada, no sentido de que o STF entende pela ausência de direito ao crédito “para fins de abatimento de IPI nas etapas subsequentes” quando da “aquisição de insumos não-tributados, tributados com alíquota zero ou isentos” (MOREIRA e CAMPOS, 2017, p. 101). Tendo sido destacada a consolidação da posição por meio do Tema de Repercussão Geral nº 844:

Tema 844 – STF. O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. (BRASIL, 2015).

Finalmente, avulta-se que, com exceção do RE nº 212.484/RS que versava sobre produtos alimentícios isentos advindos da ZFM, os precedentes aqui tratados deixaram de vislumbrar asserção acerca do direito ao crédito decorrente de transação afeita ao regime de incentivos da ZFM. Pelo contrário, como ressalta o decurso do processo referente ao RE nº 566.819/RS, a Corte Constitucional tendeu a pontuar a excepcionalidade do caso da ZFM, tal

⁵³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g (BRASIL, 1988).

como se depreende do posicionamento do Min. Marco Aurélio, em sede de Embargos de Declaração (ED), na qual a alegação de omissão quanto ao tema foi rechaçada, já que o caso apresentado não contemplaria suficientemente as excepcionalidades do modelo (JONER, 2015, p. 41-42). Quando do julgamento dos EDs, a questão já se encontrava com repercussão geral reconhecida no RE nº 592.891/SP, de relatoria da Min. Ellen Gracie.

3.2. Tema de Repercussão Geral nº 322/STF - RE nº 592.891/SP

O caso concreto que deu origem ao controle de constitucionalidade difuso está balizado no Mandado de Segurança (MS) nº 232229 interposto por Nokia do Brasil Ltda. em razão de alegado direito líquido e certo ao aproveitamento do crédito de IPI decorrente de operações de aquisições de insumos provenientes da ZFM e afetados pelo regime de isenção pertinente. Em sede liminar a segurança foi concedida. Porém, ao se debruçar sobre o pleito, o juízo de piso entendeu por improcedente o pedido e findou por denegá-lo, suscitando a possibilidade de apelação por parte do impetrante, que motivou sua irresignação com base no precedente do RE nº 212.484/RS e nos termos constitucionais afeitos ao princípio da não cumulatividade.

Nesse diapasão, a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região (TRF3) levou a termo o julgamento da Apelação em MS nº 232229, cuja ementa se transcreve:

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

1. Acolhe-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, consoante entendimento já preconizado pelo C. STF (RE 212.484).
2. Incabível a correção monetária, posto se tratar de crédito escritural, na linha de precedentes do C. STF.
3. O prazo prescricional é de cinco anos, nos termos do art. 1º do Decreto nº 20.910/32.
4. Apelação a que se dá provimento (BRASIL, 2006, p. 1).

O argumento evocado pelo voto condutor é pautado na pretensão de “balanceamento” de dois extremos: se por um lado considera que a fruição de crédito de um imposto a que não se sujeitou, sem prévia aferição normativa, implicaria extensão desmedida do princípio da não-cumulatividade e, por conseguinte, desequilíbrio econômico aos cofres públicos; por outro lado a função extrafiscal do instrumento, observadas a composição da cadeia produtiva dos bens cuja industrialização agrega insumo isento e a opção do legislador pela modalidade de

compensação “imposto sobre imposto”⁵⁴, é dirigida ao desenvolvimento da nação, modernização da cadeia produtiva e redução de disparidades regionais e mazelas sociais (BRASIL, 2006, p. 32).

Visando solucionar a dicotomia apresentada, o Relator recorre à norma constitucional inculpada no já mencionado art. 43, em especial por seu § 2º, ao argumento de que o constituinte, em contraposição ao regime anterior, optou por alçar ao patamar de lei fundamental a previsão de destinação orçamentária para execução de estratégias de “valorização das regiões menos desenvolvidas”. Para o Magistrado:

Tal peculiaridade coloca estas desonerações de caráter regional, por força daquele preceito, no mesmo patamar constitucional da incumulatividade, em ordem a que a desconsideração dos créditos dela advindos, substanciaria a prática de dar com uma mão e tirar com a outra (voto do Ministro Marco Aurélio no RE 212.484), não admitida no Excelso Pretório (BRASIL, 2006, p. 255).

Ao final, consigna-se que a hipótese de não se creditar do montante referente ao IPI inviabilizaria os objetivos ligados ao desenvolvimento regional, indo de encontro às pretensões inculpadas na Lei Maior. De sorte que, por unanimidade, a 3ª Turma do TRF3 deu guarida à pretensão do contribuinte.

3.2.1. Argumentos aduzidos pelo recorrente

Após a publicação do acórdão da apelação, seguiram-se dois EDs: os opostos pelo contribuinte trouxeram alegação de contradição na decisão embargada por termos ligados à decadência e a correção monetária do crédito auferido; ao passo que os segundos, da lavra da União, arguíram omissão por parte do colegiado, na medida em que não vislumbrou a questão da alíquota aplicável ao creditamento, e do percentual a serem aplicados. O primeiro instrumento não foi acolhido, e o segundo, apesar de acolhido parcialmente, não implicou em modificações quer no resultado ficto, quer em sua estrutura argumentativa, de sorte que a presente pesquisa passa a se debruçar sobre o apelo extremo interposto pelo ente público.

O RE interposto pela União, depois de contemplar os aspectos formais do prequestionamento, da desnecessidade de interposição simultânea de RESP, e da repercussão geral (oportunidade em que sublinhou, além da relevância jurídica por suposta a ofensa ao princípio constitucionalmente instituído na não cumulatividade, a relevância econômica e social

⁵⁴ As particularidades dessa opção adotada pelo ordenamento serão abordadas no tópico destinado à análise do voto da Min. Rosa Weber, tendo em vista sua importância para a fixação da decisão e da tese a que se referem o Tema nº 322/STF.

pautada em eventual arrefecimento da arrecadação, em face da possibilidade de abatimento do crédito), balizou sua argumentação nos pontos que seguem:

Invocando o precedente do RE nº 353.657/PR, o fisco defendeu que a compra de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero não enseja o direito ao crédito sem a explícita previsão normativa, já que o princípio da não cumulatividade, conforme disposto pelo art. 153, § 3º, II, da CF/88, exigiria que o tributo tenha sido efetivamente cobrado na operação prévia (BRASIL, 2006, p. 302).

Em seguida, aduz-se que, mesmo diante do teor do precedente do RE nº 212.484/RS, a previsão constitucional acerca dos incentivos regionais (art. 43, § 2º, CF/88) careceria de eficácia plena, “não sendo legítimo invocá-la como fundamento” para o reconhecimento do direito ao crédito no caso dos insumos sob o regime da ZFM, em arrepio ao teor dos arts. 153, § 3º, inciso II, e 150, § 6º, ambos da CF/88, que estabelecem, respectivamente, os limites relativos à não cumulatividade, e a necessidade de legislação específica para percepção dos incentivos fiscais, em prestígio à legalidade (BRASIL, 2006, p. 302).

Foram tidos por violados os seguintes dispositivos constitucionais: art. 43, § 2º, III, e art. 153, § 3º, II, além do art. 40 da ADCT.

Ao fim, o recorrente requer o provimento do RE para que o acórdão seja reformado para reconhecer a inexistência do direito ao crédito na hipótese de “aquisição de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem não tributados ou tributados à alíquota zero, mesmo se provenientes da Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção” (BRASIL, 2006, p. 303).

3.2.2. Argumentos aduzidos pelo recorrido

As contrarrazões ao RE apresentadas pelo contribuinte possuem seu escopo argumentativo pautado pelos tópicos que seguem:

De início, são inferidos argumentos de natureza processual. O primeiro no sentido de que o recurso seria incabível pois o acórdão recorrido teria se pautado em jurisprudência dominante do STF, no caso se referindo ao RE nº 212.484/RS, em conformidade ao art. 557 do CPC/73, com redação dada pela Lei nº 9.756/1998⁵⁵. O segundo foi de que a interposição simultânea do RESP seria imperiosa, pois o acórdão estaria pautado igualmente em matéria legal (BRASIL, 2006, p. 316-326).

⁵⁵ Art. 557. O relator negará seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior (BRASIL, 1973).

Seguindo para os argumentos de mérito, pondera o recorrido que não houve por violado qualquer dispositivo constitucional, porque a decisão combatida teria dado pleno cumprimento ao art. 153, § 3º, II, da CF/88, já que a fruição do crédito do IPI importaria à correta aplicação da não cumulatividade, na medida em que sua obliteração acarretaria em transformar a isenção comentada em mero diferimento. Para a parte, o direito ao abatimento é tido como essencial à caracterização do IPI enquanto imposto não cumulativo, uma vez que daria azo à repartição da carga tributária dentre as etapas de industrialização. Estando presente a hipótese de que uma das etapas do processo industrial seja sujeita à isenção e, portanto, à redução da carga tributária, afirma-se que:

Sobrevindo uma isenção tributária que alcance uma operação do ciclo sujeito ao imposto, e tendo presente que essa figura se vocaciona a reduzir a carga tributária total, disso decorre que o montante do tributo relativo à operação isenta deve ser creditado pelo contribuinte como se não houvesse a isenção, sob pena desta parcela vir a ser cobrada englobadamente com o imposto relativo às saídas, esvaziando a isenção e tomando-a mera figura de retórica (BRASIL, 2006, p. 329).

Salienta o contribuinte, ainda, que, ao contrário do que sucede com o ICMS, o legislador constituinte foi silente em termos de restrição ao aproveitamento do crédito de IPI, tendo consagrado, na via oposta, a não cumulatividade do tributo, pelo que se poderia falar que qualquer inviabilização do abatimento em caso de isenção seria em desconformidade ao ordenamento, vez que se trataria de redução do direito dado ao contribuinte (BRASIL, 2006, p. 335).

Outro ponto relevante da petição apresentada diz respeito ao argumento de inaplicabilidade do precedente do RE nº 353.657/PR à demanda, pois, no entender da parte, o referido julgado estaria restrito à situação particular dos produtos suscetíveis à não tributação ou à alíquota zero. Para tanto, citam-se precedentes outros do STF, os quais ressaltariam os diferentes regimes que regulas esses institutos, como os RREE nº 81.000/SP e nº 79.952-ED/SP, mas sobretudo o RE nº 212.484/RS, que versaria sobre produtos oriundos da ZFM e sujeitos ao regime de isenção de IPI (BRASIL, 2006, p. 335-348). Em face do que, conclui o contra-arrazoado:

Desta feita, dívida não remanesce, assim, quanto ao acerto do v. acórdão recorrido que assegurou o direito da ora Recorrida de **lançar e manter os créditos de IPI decorrentes das aquisições de produtos isentos do referido tributo, como já reconhecido por esse Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 212.484-2**, sob pena de aí sim ofensa ao princípio da não-cumulatividade inserto nos artigos 153, § 3º, II da

Constituição Federal e 49 do Código Tributário Nacional (grifos no original) (BRASIL, 2006, p. 348).

Requeru-se o não provimento do RE por supostamente estarem pendentes as premissas de admissibilidade e por sua desconformidade à norma e à jurisprudência mencionadas.

3.2.3. O posicionamento dos Magistrados

O RE nº 592.891/SP foi distribuído por sorteio ao gabinete da Min. Ellen Gracie e, tendo cumprido os critérios de admissibilidade, foi destacado como passível de repercussão geral no ano de 2010. A Magistrada aduziu na ocasião que o amplo alcance da matéria discutida seria indubitável, posto que a cláusula de exceção advinda dos mecanismos de incentivo da ZFM representaria questão relevante a excetuar a posição que vinha se desenvolvendo na Corte a respeito do tema na primeira década do século XXI (BRASIL, 2019, p, 358).

O Plenário vislumbrou tal possibilidade e identificou a repercussão sob o número 322, proferindo decisão cuja ementa se transcreve:

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

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencido o Ministro Cezar Peluso. Não se manifestou o Ministro Joaquim Barbosa (BRASIL, 2019, p. 364).

O julgamento⁵⁶, que se deu ano de 2019, teve como relatora a sucessora da Min. Ellen Gracie, a Min. Rosa Weber, cujo voto se passa a analisar:

A estrutura argumentativa apresentada consiste em dois tópicos principais: o primeiro trata do histórico jurisprudencial da Corte quanto ao tratamento dispensado ao crédito de IPI frente aos benefícios fiscais; o segundo versa sobre a ZFM e as particularidades constitucionais que lhe são pertinentes.

O presente trabalho já se ocupou em esmiuçar alguns dos aspectos mais relevantes acerca do tratamento dispensado ao tema. É proveitoso ao estudo, porém, anotar o parecer da Min. sobre a “guinada” de entendimento sucedida em 2007.

⁵⁶ O Ministério Público Federal, o Estado do Amazonas, a Associação das Indústrias e Empresas de Serviços do Polo Industrial do Amazonas (AFICAM), e a Federação das Indústrias do Estado do Amazonas (FIEAM) emitiram pareceres significativos ao deslinde da controvérsia, que, pelas limitações materiais e temporais não puderam ser abordados na presente pesquisa.

A esse mérito, quando discorre sobre o RE nº 353.657/PR, pondera a Magistrada sobre a técnica de creditamento do IPI adotada pela Constituição: *tax on tax* (imposto sobre imposto).

Inicia-se por explicitar a sua diferença em relação à técnica de tributação por valor agregado: essa é pautada precisamente pela ausência de tributos em “cascata”, ou seja, aferidos a cada etapa do processo de industrialização, visando que a incidência se dê somente sobre o valor econômico de uma etapa da cadeia produtiva. Anota a relatora que tal modal se divide em duas variantes: a tributação “base contra base”, em que se abate “do valor da operação, o montante pago pelas mercadorias, insumos e/ou serviços adquiridos pelo contribuinte”; e método da adição, em que a base de cálculo devida é obtida pela soma das bases de cálculos “parciais”, atinentes a cada etapa contemplada (BRASIL, 2019, p. 640).

Já a técnica do creditamento (*tax on tax*), segundo a Min., explicitamente acolhida pela norma constitucional, visa afastar a hipótese da “cascata” de impostos por meio da concessão do crédito referente ao imposto já observado nas operações prévias, a ser abatido no débito da operação tributada presente. Assim, quando sucede a desoneração em alguma das etapas operacionais, consignar-se-ia a inexistência do crédito na operação subsequente. Em contrassenso ao que sucederia na hipótese de tributação por valor agregado, já que eventual desoneração simplesmente não possui o condão de interferir no critério adotado, qual seja o valor acrescido pela cadeia industrial (BRASIL, 2019, p. 640).

Ao reafirmar o entendimento majoritário vigente de que “não há, como regra geral, direito constitucional a amplo creditamento de IPI nas hipóteses de desoneração tributária” (BRASIL, 2019, p. 641), frisa a Min. o entendimento extraído do Tema nº 844/STF.

O segundo tópico abordado pelo voto condutor se apresenta introduzido pela ponderação de que todos os precedentes a partir de 2007 possuem a explícita ressalva de que a regra geral ali versada não se entevia na situação da ZFM. A partir daí resta a dúvida: na ausência de norma infraconstitucional categórica que discipline, subiste base normativa, diga-se constitucional, apta a balizar o reconhecimento do direito ao crédito na operação aquisitiva de produtos isentos provindos da área de incentivos de Manaus?

A Min. Rosa Weber é taxativa: se se constata a umbilical ligação entre o reconhecimento do crédito e os efeitos extrafiscais dos incentivos para a sobrevivência da ZFM, também se verifica que o ordenamento não comporta que tal possibilidade advenha da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, da CF/88), visto que tal crédito não existe quando da hipótese de isenção. A resposta estaria, pois, no tratamento diferenciado concedido pela Carta Fundamental ao modelo da ZFM:

A Zona Franca de Manaus consubstancia área detentora de regime jurídico temporário e especialíssimo, único no formato federativo nacional, com o escopo de realizar a imprescindível missão desenvolvimentista, consoante orienta o art. 1º do decreto-lei instituidor, ao considerar as mercadorias brasileiras a ela destinadas como “exportadas para o estrangeiro”, gozando dos benefícios fiscais concedidos à exportação, dentre eles a desoneração frente ao IPI (BRASIL, 2019, p. 651).

Ressalta-se que a CF/88, por meio do art. 40, ADCT, recepcionou a ZFM e aumentou seu prazo de vigência (posteriormente prorrogado até 2073, conforme disposição da EC nº 83), em plena sintonia aos fins do pacto federativo. Ao não se enquadrar no conceito usual de zona franca, o instituto mencionado carrega singular estrutura, apta não só a desempenhar o papel de minimização das disparidades regionais e ocupação territorial, mas efetivamente impulsionar o crescimento de todo o Brasil, enquanto polo industrial, comercial e agropecuário (BRASIL, 2019, p. 653).

Nessa senda, inicia-se uma reflexão densa quanto à aplicação do princípio da igualdade à querela, em que se investiga se o “regime jurídico especialíssimo e não permanente” a que se submete a ZFM, para além de constructos racionais/argumentativos que balizam a “desigualação”, comporta justificativa orientada pelo ordenamento “a afastar a arbitrariedade” (BRASIL, 2019, p. 655-656). Colecionando excertos de juristas da envergadura de Alexy e Canotilho, o fundamento jurídico tido como razoável seria o dever jurídico imbuído na CF/88 de diferenciação da ZFM no que concerne aos seus benefícios fiscais:

Assim, esta isenção em especial não pode ser tratada, conforme os comandos da Constituição, como isenção comum, pois diz respeito a uma área de incentivos fiscais com posição diferenciada pela própria Constituição. “A diferenciação da Zona Franca de Manaus, no que se refere a benefícios fiscais, deve-se a sua diferença geográfica e econômica. Sendo ela, de fato, diferente por razões geográficas e econômicas, deve ser tratada, de direito, de modo diferente, para que, um dia, possa ficar, de fato, igual e, a partir de então, ser submetida a regras iguais. Em suma, sendo diferente, ela precisa de regras diferentes que possam promover a sua igualdade”, assevera Humberto Ávila na obra citada (BRASIL, 2019, p. 655-656).

Logo, é afastado do caso a aplicação do precedente insculpido no RE nº 353.657/PR, fazendo com que a ZFM resguarde tanto a prerrogativa normativa de área de incentivo regional, assegurada nos termos do art. 43, § 2º, II, CF/88, quanto um “tratamento constitucional de exceção” (expresso no art. 40, ADCT), consonante aos preceitos do Estado Democrático de Direito, por comungar de princípios caros à ordem social e econômica, em especial no que tange à existência digna, soberania e dissipação das desigualdades regionais (BRASIL, 2019, p. 664).

Em face dessas considerações, conhece a Magistrada do RE e lhe nega provimento, ao passo que consigna o seguinte a título de tese de repercussão geral:

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT (BRASIL, 2019, p. 667).

A Min. Rosa Weber teve seu voto acompanhado pelos Min. Edson Fachin e Roberto Barroso, os quais enriqueceram a discussão com suas colocações, mas chegaram essencialmente à mesma conclusão apontada. Seguiu-se pedido de vista do Min. Teori Zavascki, o qual não chegou a proferir seu entendimento, tendo sido sucedido pelo Min. Alexandre de Moraes, que inaugurou a divergência.

O Min. inicia seu posicionamento recorrendo ao tema do direito ao crédito em sede de ICMS em face da Constituição Federal de 1967 (CF/67), quando a Corte Constitucional entendia, com base no art. 24, II, § 5º⁵⁷, da referida Carta, que aquisição de produtos isentos implicava no direito ao crédito do tributo a ser abatido na operação seguinte por força do princípio da não-cumulatividade (BRASIL, 2019, p. 690).

Tal posicionamento foi alterado em razão da modificação normativa introduzida pela EC nº 23/1983, a qual foi direta ao afastar a juridicidade do crédito de imposto em situação de operação alcançada pela isenção ou não incidência de ICMS. Essa posição do legislador constituinte se manteve na norma constitucional subsequente em termos do referido imposto (art. 155, II, CF/88).

Para o Magistrado, o silêncio da Lei Maior a respeito do IPI deu margem ao entendimento de que a aquisição de produtos isentos ensejaria o direito ao crédito, como apregoadado pelo RE nº 212.484/RS, nos termos já externados. Ao que se seguiu a alteração de posicionamento igualmente já comentada, que acabou por inserir na jurisprudência consolidada do Tribunal a incompatibilidade do abatimento de crédito de IPI na hipótese aquisição de produtos cuja entrada foi desonerada (sujeitos à alíquota zero, isentos e em caso de não incidência) (BRASIL, 2019, p. 694).

⁵⁷ Art 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. [...] § 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior (BRASIL, 1967).

Concomitante aos votos já proferidos, ressalta o Min. que a Corte não pretendia na ocasião revisar tal parecer, de modo que a não cumulatividade não poderia ser invocada para balizar a pretensão do contribuinte. Feita a assertiva, Moraes pondera que o ulterior argumento evocado pelo voto da Relatora teria dirimido a questão com base no teor dos arts. 43, da CF/88, e 40, dos ADCT, e logo em seguida pede vênia para aferir que tais dispositivos não ensejariam o direito ao crédito de IPI (BRASIL, 2019, p. 696).

Para o Min., esses dispositivos não comportariam a conclusão a que se pretende o voto condutor. Isso porque, no âmbito do art. 43, o conteúdo normativo sequer faria referência a ZFM em específico, mas a “regiões em desenvolvimento” de um mesmo “complexo geoeconômico” e à redução das desigualdades regionais de maneira geral, de modo que, se por si só resultasse em direito ao crédito de IPI, não haveria como não estender o benefício a outras áreas de incentivos. Enquanto que o art. 40 tampouco alcançaria o desiderato, porque, além de ser disposição genérica sem qualquer menção à isenção, a recepção da ZFM ali delimitada, conjuntamente aos diplomas infraconstitucionais que lhe garantem funcionalidade, não comportaria qualquer inferência ao direito em pleito (BRASIL, 2019, p. 696-699).

Nesse ínterim, recorre-se ao precedente do RE 566.819/RS, em que tanto a posição do relator, Min. Marco Aurélio, quanto o voto da Min. Ellen Gracie, consignaram que o aproveitamento do crédito em caso abarcado pela isenção carece de previsão legal, por isso, naquela ocasião, teriam se esquivado de apresentar entendimento assertivo sobre a ZFM.

Ademais, ao analisar o precedente do RE 562.980/SP, acresce o Min. que o STF aferiu o direito ao crédito na operação de “saída do produto final desonerada”, por força da Lei nº 9.779/1999, cujo art. 11 contemplou a hipótese normativa, restando claro que “o legislador pode, por razões de política fiscal, editar lei prevendo o direito ao crédito de IPI em decorrência da aquisição de insumos isentos, quando tributada a operação subsequente” (BRASIL, 2019, p. 704); e que tal hipótese não poderia decorrer do princípio da não-cumulatividade, da isonomia social e da redução das desigualdades, mas de lei apta a tanto, como prescrito no art. 150, § 6º, da CF/98, na lógica da separação entre os Poderes.

Em adendo, ressalta-se que o argumento de que a vedação do direito ao crédito acarretaria descaracterização da isenção e da ZFM, em prol de “mero diferimento” não merece prosperar. Isso decorreria do fato de que “o diferimento é exatamente o efeito econômico da desoneração tributária, quando concedida a impostos plurifásicos não cumulativos como o IPI” (BRASIL, 2019, p. 707), em alegada conformidade ao entendimento exarado no RE nº 353.657/PR.

Por fim, o último raciocínio desenvolvido por Moraes diz respeito aos efeitos econômicos de eventual manutenção da vedação ao creditamento de IPI. Nesse escopo, defende-se que o regime de isenções vigente já acarretaria por si só em vantagem competitiva ao polo, pois na hipótese de instalação da cadeia produtiva por inteiro, ou ao menos a fase final de incremento industrial, “ou seja, se o produto industrializado seguir da ZFM diretamente para a comercialização – a isenção representará não um mero diferimento, mas verdadeira dispensa da exação” (BRASIL, 2019, p. 708). Em suma:

Não é difícil antever, portanto, que, com o acolhimento do pretendido creditamento, o polo industrial da ZFM passará a produzir, prioritariamente, insumos, matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários. Paralelamente, a produção de produtos finais, a demandarem maior grau de complexidade técnica e a gerarem empregos mais bem remunerados, migrariam da ZFM para as demais localidades do território nacional. Com isso, ao contrário da perspectiva constitucional de estímulo ao desenvolvimento regional por meio do fortalecimento da Zona Franca, o cenário será de mitigação da importância e da capacidade de aproveitamento técnico daquele Polo Industrial (BRASIL, 2019, p. 708-709).

O Magistrado dá, pois, provimento ao RE e propõe tese no sentido de que “a aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus não gera direito a crédito de IPI” (BRASIL, 2019, p. 710).

Expostas as duas posições dominantes na Corte, a maioria entendeu⁵⁸ por acompanhar o voto da Min. Relatora, negar provimento ao Recurso, e consignar a redação do Tema nº 322/STF nos termos por si propostos. Vencidos os Min. Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia.

3.3. Súmula Vinculante 58/STF

3.3.1. A Proposta de Súmula Vinculante nº 26

No que concerne ao segundo caso destacado por este trabalho para exemplificar o posicionamento do STF quanto à possibilidade de creditamento em voga, cabe iniciar as elucubrações com algumas disposições preliminares sobre o contexto em que se inserem as discussões para a delimitação do mecanismo de unificação da jurisprudência da Corte.

As discussões que culminaram na tese firmada pela SV nº 58/STF estão registradas no bojo da PSV nº 26, desmembrada da PSV nº 3, cujo proponente foi o Min. Joaquim Barbosa, que, em 11 de dezembro de 2008, encaminhou as seguintes teses:

⁵⁸ Feita a ressalva aos Min. Roberto Barroso e Edson Fachin, que chegaram ao mesmo entendimento, porém com base em argumentação própria.

Proposta de Enunciado de Súmula Vinculante (Min. Joaquim Barbosa):

As operações de aquisição de bens tributadas à razão de alíquota zero ou não tributadas pelo Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI não geram direito ao crédito na apuração do imposto devido nas operações das quais resultem a saída de produtos, circunstância que não viola o princípio constitucional da vedação à cumulatividade.

Proposta de Enunciado de Súmula Vinculante (Min. Cezar Peluso): “As operações de aquisição de bens tributadas à razão de alíquota zero ou não tributadas por Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI não geram direito ao crédito na apuração do imposto devido nas operações de saída de produtos” (grifos no original) (BRASIL, 2020, p. 3).

O período em que a proposta foi veiculada foi precisamente o início da consolidação da posição do STF acerca da impossibilidade de aproveitamento do crédito de IPI na aquisição de produtos sujeitos a desonerações. Em sede de justificativa da PSV nº 3, o Magistrado ressalta os entendimentos firmados nos RREE nº 370.682/SC e nº 353.657/PR, em que a alegação de violação ao princípio da não-cumulatividade foi afastada, já que se consignou que os créditos a serem abatidos na operação de saída só existiriam quando devidamente recolhido o tributo na fase anterior. A ausência de percentual legalmente estabelecido a ser aplicado a título dos abatimentos, no entender de Barbosa, seria, ainda, mácula à seletividade característica do tributo. Foi feita, porém, a ressalva de que a orientação sumular proposta carecia de precedentes a balizar qualquer arranjo acerca das operações afeitas a produtos isentos (BRASIL, 2020, p. 4).

Tamanho foi o engajamento no tema, que a Comissão de Jurisprudência do STF constatou nada menos que vinte e duas propostas internas de edição sumular e mais dezoito manifestações sobre os tópicos tangenciados. Foi em razão do volume dos pareceres que se deu o desmembramento previamente mencionado, restando sumulada a PSV nº 26 que ora se analisa.

Publicado o edital para ciência e ensejo a manifestação de interessados, foram apresentados aos autos as manifestações do advogado Fábio Brun Goldschmidt, da União e por uma pessoa jurídica de direito privado (Indústria de Embalagens Plásticas do Guará). Ao que se seguiu a aferição da regularidade formal da PSV por parte dos membros da Comissão de Jurisprudência do STF, Min. Joaquim Barbosa e Ricardo Lewandowski. Contudo, em 14 de outubro de 2009, a Presidente da Comissão de Jurisprudência do STF, Min. Ellen Gracie, constatou pendência de julgamento dos EDs com pretensões modificativas em ambos os RREE nº 370.682/SC e nº 353.657/PR, em razão do que determinou o sobrestamento da PSV (BRASIL, 2020, p. 71-72).

Tendo os precedentes iniciais transitado em julgado, a PSV pôde prosseguir seus trâmites, conforme despacho de 5 de março de 2012, do Presidente do STF, Min. Cezar Paluso, que encaminhou os autos ao Ministério Público, o qual aquiesceu com o regular processamento do feito (BRASIL, 2020, p. 81-88). Por não deterem o critério da representatividade, a Comissão deixou de receber a pessoa física e a pessoa jurídica na qualidade de *amici curiae*, permitindo somente à União postular nos autos. Manifestaram-se ainda os Min. Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski. O teor das manifestações os da União e dos membros da Corte Suprema serão analisados:

A União, em 25 de maio de 2009, sustenta brevemente a sua aquiescência para com os termos delimitados pelo enunciado da lavra do Min. Joaquim Barbosa. Adverte, todavia, ressalta a inexistência de jurisprudência então consolidada sobre o creditamento na conjectura de insumos isentos, já que até então era dominante na Corte o entendimento concomitante ao RE nº 212.484/RS. Em face do que propõe o seguinte constructo: "A vedação ao direito de crédito na aquisição de insumo tributada com alíquota-zero ou não-tributada pelo Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, não viola o princípio da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, CF/88)" (BRASIL, 2020, p. 46).

Já em relação a manifestação do Min. Dias Toffoli de 7 de novembro de 2013, destacou-se: em primeiro lugar, que os precedentes dos RREE nº 370.682/SC e nº 353.657/PR concluíram pela vedação de aproveitamento do crédito somente no que concerne a insumos tributados à alíquota zero e não tributados, deixando de se pronunciar sobre o creditamento referente à isenção do produto final.

Em segundo lugar, as teses apresentadas trazem a terminologia "bens", o que representaria uma imprecisão quando comparado aos paradigmas base, que se valem da palavra insumos, especificamente referentes à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. A imprecisão terminológica também residiria na adoção do termo "não tributados", que é uma terminologia usada pela Tabela do IPI para se referir tanto ao instituto da isenção, quanto da imunidade e da não incidência, podendo gerar problemas em termos de aplicabilidade do enunciado pretendido.

E em terceiro e último lugar, sustenta o Min. Toffoli que os termos apresentados pela proposta não vislumbravam a mais recente jurisprudência do STF, que entendeu pela impossibilidade de aproveitamento de crédito quando da aquisição de insumos sujeitos a qualquer tipo de desoneração, incluindo a isenção, salvo o caso dos produtos originários da ZFM, cuja especificidade ainda seria enfrentada pelo STF (RE 566.810/RS).

Manifesta-se, pois, o Min. pela inconveniência do momento para a fixação das teses pretendidas; se vencido, considera que a tese proposta pela União seria a mais viável.

3.3.2. O posicionamento dos Magistrados

Os autos foram remetidos à Presidência do STF em vista de estarem conclusos. Assim, a seu turno, o Min. Ricardo Lewandowski, na qualidade de Presidente do STF, em sessão plenária do dia 11 de março de 2015, afirma que o PSV atende todos os requisitos para sua aprovação, já que a Corte teria assentado a firme jurisprudência de inexistência do direito ao crédito de IPI, quando das operações aquisitivas dispostas sobre produtos sujeitos à não tributação e à alíquota zero. Destaca, nessa seara, o entendimento firmado pelo Min. Gilmar Mendes por ocasião do julgamento do RE nº 370.682-ED/SC:

Contudo, Senhores Ministros, em 6/10/2010, no julgamento, por este Plenário, dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 370.682/SC, o Ministro Gilmar Mendes, Relator, a fim de dissipar qualquer tipo de dúvida, votou de modo a explicitar que:

“Diversamente do que vinha entendendo até então, com destaque para o julgamento do RE 212.484, Redator p/ acórdão Min. Nelson Jobim, esta Corte decidiu que toda e qualquer hipótese exonerativa (isenção, alíquota zero ou não-tributação) não gera crédito para a compensação com o montante devido na operação subsequente” (BRASIL, 2020).

Ressalta também que, àquela altura, o posicionamento do STF já teria evoluído para contemplar a hipótese de insumos isentos, de modo que a solução mais adequada seria acrescentar na redação da súmula tal informação:

Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade (BRASIL, 2020).

Vota, pois, o Presidente pela aprovação do verbete sumular.

Após o posicionamento do Min. Lewandowski, o que segue é uma interpelação entre os Magistrados capitaneada pelo Min. Marco Aurélio, que se insere na discussão rememorando à Corte que, na ocasião dos julgamentos tomados por alicerce do enunciado, não foi enfrentada a questão do art. 11 da Lei nº 9.779/1999, que admitiria a possibilidade de crédito de IPI, “decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero”. Tendo o STF já dirimido questões anteriores à vigência da norma, no entender do Min., a enunciação sumular pretendida acarretaria na inconstitucionalidade implícita do dispositivo e “desmoralização” do mecanismo da SV. Propõe, então, a retirada da matéria em termos de verbete vinculante.

Em seguida, agrega-se fala do Min. Dias Toffoli, que, tendo apresentado posicionamento por escrito, reitera que até então (2015), tampouco se havia enfrentado a questão dos produtos isentos advindos da ZFM. Culminando por fazer coro ao Min. Marco Aurélio, no sentido da retirada.

Diante das posições externadas, surge dúvida no colegiado, logo seguida do pedido de vista por parte do Min. Teori Zavascki. Diante desse acontecimento, os Min. Toffoli e Marco Aurélio mudam sua posição pela retirada da pauta e se posicionam contra o enunciado, dando fim a sessão do dia 11 de março de 2015.

Em sessão virtual de 17 de abril de 2020 a 24 de abril de 2020, o Min. Alexandre de Moraes, na sua mencionada qualidade de sucessor de Zavascki, apresenta ao colegiado o seu voto:

O ponto enfrentado por Moraes diz respeito à antinomia levantada pelo Min. Marco Aurélio: a possibilidade de aproveitamento do saldo credor nas condições inseridas no art. 11 da Lei 9.779/1999. O problema acerca da pretensão ao crédito em caso de entrada de insumo descrita na norma, constata o Min., já teria sido reiteradamente enfrentado pela Corte e, com base na exegese adotada, implicaria tão somente na compensação integral dos custos tributários das etapas anteriores em caso de produto final beneficiado pela isenção ou tributado à alíquota zero.

A controvérsia que visa ser resolvida pela PSV, em sentido oposto à discussão envolta pelo teor da norma referida, diz respeito à oneração tributária no momento da saída do produto:

Em que pesem os precedentes invocados, a Proposta de Súmula trata da impossibilidade de oneração na saída. Não há, desse modo, contradição. Por todos, do Voto do Eminentíssimo Ministro Relator, Ministro MARCO AURÉLIO, no RE 353.657 (Pleno, DJ de 7/3/2008), destaco os seguintes esclarecedores excertos:

[...]. 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.

[...]

Esclareça-se que o teor do artigo 11 da Lei 9.779/99, interpretado à luz da Constituição Federal - descabendo a inversão, ou seja, como se a norma legal norteara esta última -, não encerra o direito a crédito quando a alíquota é zero ou o tributo não incida. Contempla, sim, como

está pedagogicamente no texto, a situação na qual as operações anteriores foram oneradas com o tributo e a final, a da ponta, não o foi. Então, para que não fique esvaziado em parte este último benefício, tem-se a consideração do que devido e cobrado anteriormente [...] (BRASIL, 2020, p. 35).

Feitas essas considerações, o Min. acompanhou o argumento e o enunciado proposto pelo Min. Lewandowski. Diante do que, o Tribunal, por maioria acolheu a PSV, nos termos apregoados pelo voto do então Presidente, vencidos os Min. Marco Aurélio e Dias Toffoli.

3.4. Comentários sobre a posição da Corte

O presente tópico serviu-se a demonstrar as oscilações percebidas na jurisprudência do STF quanto à temática do direito ao crédito presumido de IPI, em especial no que concerne aos casos de não tributação e alíquota zero. Como se pode observar, o entendimento adotado abarcou verdadeira guinada, o que não deixou de ser amplamente criticado pela doutrina, sobretudo no que concerne à segurança jurídica. A título de exemplo, BALEEIRO (2018, p. 505-506) é contundente ao destacar a prejudicialidade às indústrias do país na medida em que a Corte perpetua posições ou conflitantes ou incompletas sobre o princípio constitucionalmente instituído da não cumulatividade de IPI. De seu parecer, extrai-se:

[...] O que desencadeia insegurança, desinformação e desorientação aos cidadãos-contribuintes de modo geral não é a norma constitucional, mas sim as oscilações jurisprudenciais, ora acolhendo determinado sentido da mesma norma, ora outro diametralmente oposto. As reversões jurisprudenciais não deveriam penalizar aqueles que pautaram a sua conduta de acordo com o pensamento dos tribunais superiores. Razões éticas de irretroatividade, confiança e boa-fé – que são meras manifestações de segurança jurídica, no Estado de Direito – deveriam nortear a jurisprudência, para modular os efeitos dessas reversões, em que os “erros” dos contribuintes (que eram acertos na época em que praticados) são atribuíveis exclusivamente à ação dos tribunais (BALEEIRO, 2018, p. 506).

Quanto ao tema do direito ao crédito no caso de insumos isentos advindos da ZFM, menciona LAURENTIIS (2017, p. 2005) a existência de duas posições na doutrina frente ao desenrolar das discussões no âmbito do STF, as duas centradas no aspecto da segurança jurídica. A primeira defende não haver razão normativa para balizar o direito ao crédito, isso porque a jurisprudência que notoriamente vem sendo invocada pela Corte para fundamentar suas decisões, desde 2007-2008 (RREE nº 370.682/SC e nº 353.657/PR), é reticente ao dissociar a estrutura normativa da não cumulatividade do IPI, de patamar constitucional, do direito ao crédito em caso de operação anterior isenta, mesmo que o patamar constitucional da ZFM seja

acrescido ao imbróglio, pois, em termos simples, não seria possível constatar o pagamento do tributo na operação precedente. Seria inclusive possível constatar que a tese vencida nesses paradigmas se aproxima em grande medida aos argumentos aduzidos pelo contribuinte no RE nº 592.891/SP, quais sejam a finalidade da concessão do benefício da isenção (incremento em termos de desenvolvimento) e o esvaziamento do instituto em face dos reflexos do não abatimento do crédito (mero diferimento).

Na mesma toada, afirma-se que alegar a premissa constitucional de desenvolvimento regional e minimização das desigualdades não seria suficiente para implicar na criação de créditos incentivados sem a devida previsão legal, sob pena de indevida inserção da esfera legiferante. Ademais, a constitucionalização da matéria seria contrária às funções extrafiscais da tributação, já que reduziria consideravelmente a reatividade da estrutura normativa tributária aos eventuais ajustes promovidos pela política econômica executiva (BORBA, 2019, p. 44).

Já a outra perspectiva, igualmente alicerçada na segurança jurídica, vale-se de um argumento voltado à hermenêutica jurídica, especialmente no que perpassa a “confiança na concretização dos objetivos do Sistema Constitucional” (LAURENTIIS, 2017, p. 206-207). Nesse viés, a pretensão do contribuinte, alicerçada na expectativa de desenvolvimento constitucionalmente positivada na ZFM, e nos princípios constitucionais afeitos ao Estado Democrático de Direito, à Federação e à igualdade, seria notoriamente legítima e amparada na consecução de um objetivo da República. De sorte que, conforme destacado nos precedentes dos RREE nº 370.682/SC e nº 353.657/PR, a ZFM e os incentivos a ela relacionados careceriam de análise em particular, em que se valeria a Corte de seu papel de defensora da Constituição para promover a proteção da opção do legislador constituinte pela excepcionalidade do modelo desenvolvido na capital amazonense.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou investigar as particularidades do direito ao crédito de IPI no caso das operações aquisitivas de insumos, matérias-primas e embalagens afetadas pelos regimes desonerativos característicos da ZFM. Tendo sido vasculhadas as premissas conceituais e legais dos termos importantes para a controvérsia, dentre eles a isenção, o crédito fiscal e a alíquota zero, seguiu-se apanhado cronológico e normativo quanto ao tema da Zona Franca. Nessa ocasião, delimitou-se que, apesar do progresso e dinamismo econômico vivenciado pela região, as fragilidades que ensejaram a instituição do modelo permanecem em

grande medida, tendo em vista os déficits social, econômico e ocupacional que ainda são vivenciados pela Região Norte do país.

Se por um lado alcançou-se a atração de empresas e o desenvolvimento de um polo industrial, os incentivos fiscais e extrafiscais direcionados à localidade tiveram o condão de vincular a si a sobrevivência da ZFM. Sem maiores perspectivas e possibilidades, as instituições públicas e privadas, bem como os residentes de Manaus, apegam-se à defesa dos incentivos e do “tratamento desigual”, gerando uma aflição estrutural crescente que se estende por décadas e, ao que tudo indica, seguirá existindo enquanto for prorrogado o modelo.

Nesse âmbito, a discussão acerca do direito ao crédito de IPI ganha contornos sensíveis, por coadunar não só o lugar comum de necessidade de preservação do patrimônio natural amazônico, que, apesar de não ser uma premissa falsa, demonstra-se simplista demais para alicerçar qualquer pretensão de excepcionalidade do modelo ZFM; mas também os intentos constitucionalmente recepcionados que guiam o modelo.

Por si só o tema do crédito presumido em operações desoneradas ou sujeitas à alíquota-zero é controverso, como demonstrado pela bi-decenal discussão no STF sobre a sua possibilidade de fruição. A partir de 2007, quando o STF começa a se encaminhar para a construção de um posicionamento uníssono, o crescente número de demandas e a oscilação comentada dá margem à necessidade de verbete a registrar a posição e o proceder da Corte.

Valendo-se dos mecanismos e procedimentos das teses de Repercussão Geral e da SV, a Corte Constitucional, ciente de seu papel de defensora da Constituição, procurou delinear as condições de juridicidade e eficácia dos institutos jurídicos versados.

Desde o julgamento dos RREE nº 370.682/SC e nº 353.657/PR **restou minimante clara** a regra geral de impossibilidade do abatimento do crédito do imposto quando da aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, em face da constatação de inexistir o crédito pretendido.

Por ocasião do julgamento do RE nº 592.891/SP, **sedimentou-se** a possibilidade excepcional do direito ao crédito de IPI a ser abatido nas operações industriais que se valeram de insumos, matérias-primas e embalagens provindas da ZFM. Estando pautado tal proceder no tratamento constitucional dispensado à área (arts. 43, da CF/88, e 40, dos ADCT), a maioria dos Ministros compreendeu como essencial à sobrevivência do modelo a perpetuação da exceção mencionada.

Apesar de passível de críticas, como a necessidade de lei para a percepção de incentivos ou mesmo quanto à perspectiva de que a ZFM seja relegada à produção de insumos e

componentes de baixa complexidade, verifica-se que o arcabouço normativo e a jurisprudência da Corte não se demonstram incompatíveis com a tese consignada no Tema nº 322/STF, já que o constituinte jamais obstou tal possibilidade, e optou por privilegiar, seja em termos de objetivos republicanos, seja pela consagração em princípios, a consecução da dignidade existencial, da minimização das disparidades regionais, e da soberania nacional.

Em complemento ao proceder da Corte, como forma de fortalecer a denominada regra geral quanto ao crédito presumido de IPI, o mecanismo da SV nº 58 se mostra adequado ao direcionamento das expectativas do jurisdicionado, seja no âmbito do fisco, seja na do contribuinte, demonstrando-se, pois, a tendência da Corte, mesmo que passível de certa morosidade, em promover posicionamentos perenes no longo prazo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMAZONAS. Decreto Estadual nº 23.994, de 29 de dezembro de 2003. Aprova o Regulamento da Lei nº 2.826, de 29 de setembro de 2003, que dispõe sobre a Política dos Incentivos Fiscais e Extrafiscais do Estado, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado do Amazonas*, Manaus, 29 dez. 2003. Disponível em: https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%202003/Arquivo/DE_23994_03.htm#:~:text=1%C2%BA%20Fica%20aprovado%20o%20Regulamento,do%20Anexo%20%C3%9Anico%20deste%20Decreto. Acesso em: 28 mar. 2022.

_____. Lei Complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997. Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado do Amazonas*, Manaus, 29 dez. 2003. Disponível em: <http://www.pge.am.gov.br/legislacao/codigo-tributario-do-estado-do-amazonas/#:~:text=L%20E%20I%3A,e%20do%20C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional>. Acesso em: 28 mar. 2022.

_____. Lei Estadual nº 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. *Diário Oficial do Estado do Amazonas*, Manaus, 29 set. 2003. Disponível em: https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Lei%20Estadual/Ano%202003/Arquivo/LE_2826_03.htm. Acesso em: 28 mar. 2022.

BALEEIRA, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual.: DERZI, Misabel Abreu Machado. – 14. ed., ver. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARBOSA, Evandro Brandão. *Zona Franca de Manaus: política brasileira de desenvolvimento socioeconômico regional*. Observatório de la Economía Latinoamericana, [S.l.], n.p., n. 184, 2013. Disponível em: <https://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/13/zona-franca-manaus.html>. Acesso em 14 de mar. 2022.

BISPO, Jorge de Souza. *Criação e distribuição de riqueza pela Zona Franca de Manaus*. São Paulo, 2009. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04122009-161933/publico/Versao_Definitiva.pdf. Acesso em 28 de mar. 2022.

BORBA, Rui Diogo Lousa. *O crédito do IPI nas aquisições de produtos isentos da Zona Franca de Manaus* – Brasília, 2019. 52 f. Orientador: Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão (Especialização em Economia) – Escola Nacional de Administração Pública (Enap), Especialização Enap, Brasília, 2019. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5096>. Acesso em: 16 mar. 2022.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. – 3. ed. 3. tiragem – São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2011.

BRASIL. Constituição (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 15 mar. 2022.

_____. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 4 abr. 2022.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 fev. 2022.

_____. Convênio ICM 65/88. Isenta do ICM as remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, nas condições que especifica. *Diário Oficial da União*, Brasília, 6 dez. 1988. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV065_88. Acesso em: 28 mar. 2022

_____. Decreto nº 205, de 5 de setembro de 1991. Dispõe sobre a apresentação de guias de importação ou documento de efeito equivalente, na Zona Franca de Manaus; suspende a fixação de limites máximos globais anuais de importações; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 5 set. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D0205.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%20205%2C%20DE%205,importa%C3%A7%C3%B5es%3B%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 16 mar. 2022.

_____. Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998. Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. *Diário Oficial da União*, Brasília, 25 jun. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 2 abr. 2022.

_____. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. *Diário Oficial da União*, Brasília, 15 jun. 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2637.htm. Acesso em: Acesso em: 2 abr. 2022.

_____. Decreto nº 10.979, de 25 de fevereiro de 2022. Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016. *Diário Oficial da União*, Brasília, 15 jun. 2010. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.979-de-25-de-fevereiro-de-2022-383062604>. Acesso em: 2 abr. 2022.

_____. Decreto-Lei nº 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, 28 fev. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm. Acesso em: 16 mar. 2022.

_____. Lei nº 1.806, de 6 de janeiro de 1953. Dispõe sobre o Plano de Valorização Econômica da Amazônia, cria a Superintendência da sua execução e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Rio de Janeiro, 6 jan. 1953. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/11806.htm#. Acesso em: 16 mar. 2022.

_____. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 nov. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm. Acesso em: 27 mar. 2022.

_____. Lei nº 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, 26 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm. Acesso em: 21 fev. 2022.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, 11 jan. 1973. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm. Acesso em: 4 abr. 2022.

_____. Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991. Dá nova redação ao § 1º do art. 3º aos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ao caput do art. 37 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 e ao art. 10 da Lei nº 2.145, de 29 de dezembro de 1953, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 dez. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18387.htm#:~:text=.....-Art.,qualquer%20ponto%20do%20Territ%C3%B3rio%20Nacional. Acesso em: 18 fev. 2022.

_____. Lei nº 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, 19 jan. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19779.htm. Acesso em: 1 abr. 2022.

_____. Projeto de Lei nº 1.310, de 23 de outubro de 1951. *Diário do Congresso Nacional*, Rio de Janeiro, 23 out. 1953. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=190440>. Acesso em: 16 mar. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.348-9 - DF. Requerente: Governador do Estado do Amazonas. Relator: Min. Marco Aurélio – Plenário. *Diário de Justiça*, Brasília, 07 nov. de 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347557>. Acesso em: 14 mar. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 948 – DF. Requerente: Associação Comercial do Amazonas. Relator: Min. Alexandre de Moraes. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 2 mar. 2022. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6355342>. Acesso em: 2 abr. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante nº 26. Proponente: Supremo Tribunal Federal. *Amicus Curiae*: União. Relator: Min. Ricardo Lewandowski – Plenário. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 27 abr. 2020. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_58_PSV_26.pdf. Acesso em: 15 fev. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 212.484 – RS. Recorrente: União. Recorrido: Vonpar Refrescos S. A. e outros. Relator: Min. Ilmar Galvão. Redator: Min. Nelson Jobim – Plenário. *Diário de Justiça*, Brasília, 27 nov. 1998, PP-00022, EMENT VOL-01933-04, pp-00725, RTJ VOL-00167-02, pp-00698. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750909416>. Acesso: 1 abr. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 353.657 – SC. Recorrente: União. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio – Plenário, *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 7 mar. 2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur3939/false>. Acesso: 5 abr. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 398.365 – RS. Recorrente: União. Recorrido: Móveis Bentec Ltda. Relator: Min. Gilmar Mendes – Plenário. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 28 ago. 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2150765>. Acesso em: 1 abr. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 562.980 – SP. Recorrente: União. Recorrido: Imprimax Ltda. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Redator do acórdão: Min. Marco Aurélio – Plenário. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 04 set. 2009. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2557100>. Acesso: 1 abr. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 566.819 – RS. Recorrente: Jofran Embalagens Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Marco Aurélio – Plenário. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 10 fev. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2566056>. Acesso: 1 abr. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 592.891 – SP. Recorrente: União. Recorrido: Nokia Solutions and Networks do Brasil Telecomunicações Ltda. Relatora: Min. Rosa Weber – Plenário. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 25 abr. 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750909416>. Acesso em: 14 fev. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RESP 1.276.540 - AM. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Samsung SDI Brasil Ltda. Relator: Min. Castro Meira – Segunda Turma. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 16 fev. 2012. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=20197990&num_registro=201100820963&data=20120305&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 28 mar. 2022.

_____. Tribunal Regional Federal (3. Região). Apelação em Mandado de Segurança 233339 – SP. Apelante: Nokia do Brasil Ltda. Apelado: União. Relator: Juiz Conv. Roberto Jeuken – Terceira Turma. *Diário de Justiça Eletrônico*, 02 ago. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2638514>. Acesso: 1 abr. 2022.

CEZAROTI, Guilherme. *Argumentação Jurídica e o Direito ao Crédito Presumido de IPI dos Insumos e Matérias-primas Isentos Adquiridos na Zona Franca de Manaus*. In: ROCHA, Valdir de O.; ROCHA, Lidia L.de O.; TREVISAN, Denise L. de O. R. [Org.]. *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* – n. 221 – São Paulo: Editora Dialética, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DOING Business Subnacional Brasil 2021. *International Bank for Reconstruction and Development*. The World Bank, 2021. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em: 1 abr. 2022.

GUILLEN, Isabel Cristina M. *A Batalha da Borracha: Propaganda Política e Migração Nordestina para a Amazônia Durante do Estado Novo*. Revista de Sociologia e Política, Curitiba, n. 9, p. 95-102, 1997. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/39301>. Acesso em: 15 mar. 2022.

INCENTIVOS à produção. *Suframa. Gov.br*, 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm/incentivos>. Acesso em: 28 mar. 2022.

JONER, Renate A. *O Direito ao creditamento do IPI na aquisição de insumos da Zona Franca de Manaus*. Brasília, 2015. 55 f.: il. (Pós-graduação) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário, Brasília, 2015.

KRUGMAN, Paul R.; OBSTFELD, Maurice. *Economia Internacional*. 10. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5719121/mod_resource/content/1/ECONOMIA_INTERNACIONAL_ECONOMIA_INTERNAC.pdf. Acesso em: 27 mar. 2022.

LAURENTIIS, Thaís. *Quem o STF quer ser? Sobre crédito de IPI da Zona Franca de Manaus, interpretação constitucional tributária e segurança jurídica*. R. Fórum Dir. Fin. e Econômico – RFDPE. Pelo Horizonte, ano 6, n. 10, p. 185-211, 2017.

LOPES, Othon de Azevedo. *Fundamentos da regulação* – Rio de Janeiro: Processo, 2018.

LOUREIRO, Violeta R. *A Amazônia no século XXI - Novas formas de desenvolvimento*. São Paulo: Editora Empório do livro, 2009.

MAHAR, Dennis J. *Desenvolvimento econômico da Amazônia: uma análise das políticas governamentais*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1978.

MANAUS. Lei nº 427, de 8 de janeiro de 1998. Concede incentivos fiscais, pelo prazo de dez anos, às empresas industriais que se instalarem na Zona Franca de Manaus. *Diário Oficial do Município de Manaus*, Manaus, 8 jan. 1998. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/am/m/manaus/lei-ordinaria/1998/42/427/lei-ordinaria-n-427-1998-concede-incentivos-fiscais-pelo-prazo-de-dez-anos-as-empresas-industriais-que-se-instalarem-na-area-da-zona-franca-de-manaus>. Acesso em: 30 mar. 2022.

_____. Lei nº 2.833, de 20 de dezembro de 2021. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e dá outras providências. *Diário Oficial do Município de Manaus*, Manaus, 20 dez. 2021. Disponível em <https://leismunicipais.com.br/a1/am/m/manaus/lei-ordinaria/2021/283/2833/lei-ordinaria-n-2833-2021-dispoe-sobre-o-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-issqn-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 30 mar. 2022.

MOREIRA, André M.; CAMPOS, Eduardo L. de A. *Direito ao crédito presumido de IPI decorrente da entrada de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus*. In: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MURICI, Gustavo Lanna; RODRIGUES, Raphael Silva. [Org.]. *O Cinquentenário do código tributário nacional* – vol. 1 – Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

OLIVEIRA, Jofre Luís da C. *Zona Franca de Manaus: um estudo sobre a renúncia tributária dos entes federativos e os benefícios socioeconômicos gerados* – Porto Alegre, 2011. 146 f. : il. Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Romina Batista de Lucena de Souza; Co-orientador; Prof. Dr. Nali de Jesus de Souza. Dissertação (mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, 2011.

REIS, Arthur Cezar Ferreira. A Amazônia e os problemas da projeção internacional do Brasil, em Arthur Cezar Ferreira Reis *et alli*. *Problemática da Amazônia*, Rio de Janeiro, Livraria Editora da Casa do Estudante do Brasil, 1969, p. 297-307.

SALAZAR, Admilton P. *Amazônia Globalização e Sustentabilidade*. Manaus: Editora Valer, 2006.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário* – 10. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. *A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil*. Estudos Avançados, v. 19, n. 54, p. 99-113, 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ea/a/6rH7ry46DBDFHWNQ3b8bsFh/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em 14 de mar. 2022.

RIBEIRO, Alísio Cláudio B. *Os incentivos fiscais estaduais como instrumento complementar de política industrial para Zona Franca de Manaus*. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra; RAMOS FILHO, Carlos A. de M; PEIXOTO, Marcelo M. *Tributação na Zona Franca de Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM* – São Paulo, MP Ed., 2008.