



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

N.º 452/2018 – SFCONST/PGR
Sistema Único nº 291183/2018

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.987/AM

REQUERENTE: Governador do Estado do Amazonas
INTERESSADO(S): Presidente da República
RELATOR: Ministro Dias Toffoli

Excelentíssimo Senhor Ministro Dias Toffoli,

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO 9.394/2018. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) INCIDENTE SOBRE EXTRATOS CONCENTRADOS DESTINADOS À FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. PRELIMINARES. INÉPCIA DA PETIÇÃO INICIAL. AUSÊNCIA DE ASSINATURA DO GOVERNADOR DO ESTADO. ILEGITIMIDADE ATIVA. FALTA DE PERTINÊNCIA TEMÁTICA. MÉRITO. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA DE IPI POR ATO INFRALEGAL DO CHEFE DO EXECUTIVO (CR, ART. 153-§1º). ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO REGIME JURÍDICO FAVORECIDO DA ZONA FRANCA DE MANAUS – ZFM (ART. 40 DO ADCT). INOCORRÊNCIA. NÃO AFETAÇÃO DE INDÚSTRIAS INSTALADAS NA REGIÃO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA DE FORMA PONTUAL PARA INSUMO ESPECÍFICO NÃO DESCARACTERIZA O REGIME TRIBUTÁRIO DA ZFM, O QUAL PERMANECE MAIS BENÉFICO QUE O DO RESTANTE DO PAÍS. INAPLICABILIDADE DA REGRA DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL (CR, ART. 153-III-C) PARA A HIPÓTESE DE REDUÇÃO DE ALÍQUOTA DE IPI.

1. Direito de propositura de ação direta de inconstitucionalidade é atribuído pelo art. 103-V da CR ao Governador do Estado, sendo inepta a petição em nome dele firmada apenas por seus procuradores.

2. Propositura de ação direta de constitucionalidade por Governador de Estado contra ato normativo editado por ente fe-

derativo diverso exige demonstração da relação de pertinência temática.

3. Concessão de redução pontual em alíquota de IPI incidente sobre insumo específico, nos moldes do Decreto 9.394/2018, não tem o condão de, por si, reduzir ou eliminar o alcance das normas definidoras do regime jurídico da Zona Franca de Manaus como área de livre-comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais.

4. O princípio da não-cumulatividade (CR, art. 153-§3º-II) não assegura o direito de creditar, automaticamente, ao final da cadeia o valor do IPI, no caso de insumos adquiridos em operações intermediárias sob regime de isenção ou favorecidos por alíquota zero.

5. Prevista no art. 150-III-c da CR, a regra da anterioridade nonagesimal apenas incide nos casos de criação ou majoração de tributos, hipóteses em que não se enquadra a redução de alíquota promovida pelo Decreto 9.394/2018.

- Parecer pelo não conhecimento ou, sucessivamente, pelo indeferimento da medida cautelar. Em definitivo, pela improcedência do pedido.

I

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, dirigida contra o Decreto 9.394, de 30 de maio de 2018, que “altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 8.950, de 29 de dezembro de 2016”. Este é o seu teor:

Art. 1º A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, passa a vigorar com a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre os produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01 alterada para quatro por cento.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

O requerente sustenta a inconstitucionalidade do ato, por “contrariar o interesse público, ofender os princípios da segurança jurídica, proteção da confiança, do direito adquirido, além de violar diversos artigos da Constituição, especialmente os arts. 40, 92, 92-A [refere-se ao ADCT], que asseguraram a intangibilidade dos estímulos da ZFM [...] e também os arts. 37, 3º, 170, VII, 165 § 7º, 151, I, e o art. 5º caput e XXXVI da CF” (*sic*). A seu ver, a medida de redução de alíquota de IPI incidente sobre extratos concentrados destinados à fabricação de refrigerantes traria prejuízos consideráveis à competitividade da

produção destes insumos por empresas situadas na Zona Franca de Manaus (ZFM), isentas do tributo, pois reduziria substancialmente o preço de produção no restante do país.

Aduz que os contribuintes que instalaram fábricas de concentrados na região da ZFM gozam de redução de tributos concedida a prazo certo e sob condições onerosas, que exigiu contrapartida. Os estímulos entrariam, assim, no patrimônio dos produtores e estariam protegidos pela cláusula do direito adquirido. Por fim, sustenta violação do princípio da anterioridade nonagesimal (CR, art. 150-III-c)

Adotou-se o rito do art. 10, *caput*, da Lei 9.868/1999 (peça 17).

A Presidência da República prestou informações, preliminarmente, pelo não conhecimento do pedido, por ilegitimidade ativa do requerente e ausência de impugnação ao complexo normativo. Defendeu a constitucionalidade do Decreto 9.394/2018, que concretiza o princípio da seletividade do IPI (art. 153-§3º-I) e decorre da competência conferida ao chefe do Executivo pelo art. 153-§1º da CR. Afirmou que o ato visou corrigir distorções na sistemática de recolhimento do IPI sobre a produção de refrigerantes, sem desestimular a manutenção de empresas instaladas na Zona Franca de Manaus, que permanecem isentas do tributo (peça 34).

A Advocacia-Geral da União suscitou preliminares de inépcia da petição inicial e de ilegitimidade ativa. No mérito, manifestou-se pelo indeferimento da cautelar (peça 36).

É o relatório.

II

Merecem acolhida as preliminares de inépcia e de ilegitimidade.

Ajuizada em nome do Governador do Estado do Amazonas, a petição inicial foi assinada pelo Procurador Geral do Estado e por três advogados. Conforme observam Gilmar Ferreira Mendes e Ives Gandra da Silva Martins, em obra doutrinária, o direito de propositura de ação direta de inconstitucionalidade é atribuído pelo art. 103-V da CR ao Governador do Estado, sendo inepta a petição em nome dele firmada apenas por seus procuradores¹.

¹ Cf. *Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999*, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 163.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é nesse sentido. Ao julgar questão de ordem em medida cautelar na ADI 127/AL, assentou que Governador de Estado, como legitimado à instauração de controle concentrado de constitucionalidade, possui capacidade processual plena e, dessa forma, dispõe de capacidade postulatória para praticar atos ordinariamente privativos de advogado. Na mesma direção, assentou que os Estados, representados por suas procuradorias, não possuem capacidade de agir em processos objetivos de controle de constitucionalidade.

Por outro lado, no que respeita aos Governadores de Estado como legitimados especiais para instauração de controle concentrado de constitucionalidade em face de ato normativo oriundo de ente federativo diverso, o STF exige demonstração do requisito implícito de pertinência temática para reconhecimento da qualidade para agir:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - PERTINÊNCIA. Tratando-se de impugnação de ato normativo de Estado diverso daquele governado pelo requerente, impõe-se a demonstração do requisito "pertinência". Isto ocorre quanto ao Decreto no 33.656, de 16 de abril de 1993, do Estado de São Paulo, no que se previu o crédito de cinquenta por cento do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços devido em operações ligadas aos produtos finais do sistema eletrônico de processamento de dados. O interesse dos Estados mostrou-se conducente a reserva a lei complementar da disciplina da matéria e esta cogita da necessidade de convênio - Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela Carta de 1988 - artigo 34, par. 8., do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Liminar concedida.²

LEGITIMIDADE - GOVERNADOR DE ESTADO - LEI DO ESTADO - ATO NORMATIVO ABRANGENTE - INTERESSE DAS DEMAIS UNIDADES DA FEDERAÇÃO - PERTINÊNCIA TEMÁTICA. Em se tratando de impugnação a diploma normativo a envolver outras Unidades da Federação, o Governador há de demonstrar a pertinência temática, ou seja, a repercussão do ato considerados os interesses do Estado.³

Apesar de resistência por parte expressiva da doutrina,⁴ que identifica na exigência indevido cruzamento com o processo judicial clássico, de caráter subjetivo, está ela pacificada na jurisprudência da Suprema Corte brasileira.⁵

2 ADI-MC 902/SP, rel. Min. Marco Aurélio, DJ, 22/4/1994.

3 ADI 2.747/DF, rel.: Min. Marco Aurélio, DJe 82, 17/8/2007.

4 Nesse sentido: MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1.185; TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 304-305.

5 ADI-AgR 5.023/MT, rel.: Min. Rosa Weber, DJe 218, 6/11/2014.

O ato contra o qual se dirige a ação promoveu redução da alíquota do imposto sobre produtos industrializados (IPI), tributo de titularidade da União, conforme previsão expressa do art. 153-IV da Constituição da República.

Segundo o Governador do Estado do Amazonas, a pertinência temática estaria representada no “interesse constitucional de assegurar a efetividade da Zona Franca de Manaus, garantindo-lhe a manutenção do diferencial atrativo assegurado [pelo] ADCT”. Todavia, como bem observaram a AGU e a Presidência da República, nas respectivas manifestações, a medida de redução de alíquota de IPI efetivada pelo Decreto 9.394/2018 não alcança indústrias sediadas na região da ZFM, uma vez que estas gozam de isenção quanto aquele tributo, concedida pelo Decreto-lei 288/1967:

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

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

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

Dessa forma, é de se reconhecer a falta de legitimidade do requerente para propor a ação, por ausência de preenchimento do requisito da pertinência temática.

III

Caso sejam superadas as preliminares, no mérito, é improcedente o pedido.

O art. 153-IV da Constituição da República atribui à União a competência para instituir o imposto sobre produtos industrializados (IPI), desde que não destinados ao exterior, com observância das características da seletividade e da não-cumulatividade. Por sua vez, o §1º do dispositivo constitucional autoriza o Poder Executivo a, por ato próprio (infralegal), alterar as alíquotas do tributo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 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.

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

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

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

O constituinte conferiu maior flexibilidade ao Executivo, ao atenuar a legalidade tributária estrita relativamente ao IPI, permitindo que as alterações das alíquotas do tributo fossem feitas sem a intermediação do Congresso Nacional, desde que atendidas as condições e os limites por ele estabelecidos.⁶ Estas estão previstas no Decreto-lei 1.199/1971, que possibilita a redução até zero ou majoração em até 30 unidades da alíquota de IPI, quando necessário para atingir objetivos de política econômica governamental ou corrigir distorções.⁷

Com base na prerrogativa constitucional e visando corrigir distorção na tributação de refrigerantes, o Decreto 9.394/2018 alterou a tabela de incidência do IPI, aprovada pelo Decreto 8.950/2016, para reduzir de 20% para 4% a alíquota incidente sobre extratos concentrados (código 2106.90.10, ex01, da tabela).

Conforme dito, as empresas instaladas na Zona Franca de Manaus (ZFM) não são afetadas pela redução, uma vez que estão isentas do recolhimento do IPI, por força do art. 9º do Decreto-lei 288/1967 e dos arts. 40, 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal.

O argumento apresentado pelo requerente é de que, ao abaixar o valor do IPI incidente sobre a fabricação dos insumos nas demais regiões do território nacional, o ato

6 Cf. PAUSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de, *Impostos federais, estaduais e municipais*, 7. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 121.

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

I - a reduzir alíquotas até 0 (zero);

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

III - a alterar a base de cálculo em relação a determinados produtos, podendo, para esse fim, fixar-lhes valor tributável mínimo.”

questionado tornaria a produção menos atrativa na ZFM, acarretando perda de competitividade para as empresas ali situadas, em razão das maiores dificuldades logísticas em sua comercialização.

O art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias à Constituição de 1988 manteve a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, assegurando-lhe direito aos incentivos fiscais em vigor à época, pelo período de 25 anos. Com a promulgação das Emendas Constitucionais 42/2003 e 83/2014, o prazo de vigência dos benefícios à ZFM foi prorrogado, sendo-lhe acrescidos 10 e 50 anos, respectivamente.

O Supremo Tribunal Federal, ao fazer a leitura do parágrafo único do art. 40 do ADCT, consignou a impossibilidade de lei federal reduzir ou eliminar o alcance das normas definidoras do regime jurídico da ZFM por via direta ou indireta, sob pena de violação ao *caput* do dispositivo.⁸ No julgamento da medida cautelar na ADI 310/DF, pontuou o Ministro Sepúlveda Pertence:

[...] o art. 40 do ADCT/88 recepcionou todo o conjunto normativo específico informador da Zona Franca de Manaus.

De fato – constituída essencialmente a Zona Franca pelo conjunto de incentivos fiscais indutores do desenvolvimento regional e mantida, com esse caráter, pelas Disposições Constitucionais Transitórias, pelo prazo de vinte e cinco anos –, admitir-se que preceitos infraconstitucionais reduzam ou eliminam [*sic*] os favores fiscais existentes parece, à primeira vista, interpretação que esvazia de eficácia real o preceito constitucional.⁹

Ainda que se admita, na linha do posicionamento de Marco Aurélio Greco e Ives Gandra da Silva Martins,¹⁰ que a diferenciação de tratamento fiscal mais vantajoso para a Zona Franca de Manaus em relação às demais regiões do Brasil integre o núcleo de proteção do art. 40 do ADCT de 1988, tal exegese não retira do Executivo a prerrogativa de alterar alíquotas do IPI incidente sobre produtos produzidos em outras partes do território nacional para corrigir distorções na tributação.

8 ADI-MC 1.799/DF, rel.: Min. Marco Aurélio, DJ, 12.4.2002; ADI-MC 2.348/DF, rel.: Min. Marco Aurélio, DJ, 7.11.2003.

9 ADI-MC 310/DF, rel.: Min. Sepúlveda Pertence, DJ, 16.4.1993.

10 GRECO, Marco Aurélio, “ICMS: operações com destino à Zona Franca de Manaus; interpretação do art. 40 do ADCT; caráter conservativo e caráter dinâmico”, in. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 1, n. 3, pp. 103-118, abr./jun. 1993; MARTINS, Ives Gandra da Silva, “Disciplina tributária da Zona Franca de Manaus”, in. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 26, pp. 246-252.

Os incentivos fiscais da ZFM não foram constitucionalizados.¹¹ A proteção outorgada pelo art. 40 do ADCT de 1988 diz respeito às características essenciais da região, como área de livre-comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais. Os incentivos fiscais da ZFM são regidos por lei¹² e, por tal espécie normativa, podem ser alterados, desde que da alteração não resulte redução ou eliminação dos favores legais existentes na data da promulgação da Carta de 1988 ou a descaracterização do regime aduaneiro especial de área de livre-comércio, de exportação e importação.

É o que se depreende das seguintes ponderações de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR:

Na verdade, para justificar a garantia de manutenção da ZFM, o princípio da redução das desigualdades regionais nem tem a importância que, parece, lhes estão atribuindo, nem o alcance específico a ele imposto. Em nome desse princípio qualquer desigualdade regional merece proteção principiológica, sejam as crônicas desigualdades que assolam o Nordeste brasileiro, sejam as que, mais localizadamente, se descobrem em regiões menos extensas, mas não menos desiguadas em termos de desenvolvimento, como o Alto do Paranapanema, o sertão baiano, o norte mineiro etc.

Assim, se a garantia da manutenção da ZFM tivesse por supedâneo fundamental aquele princípio, por mais desiguais que fossem o desenvolvimento ou as condições de desenvolvimento daquela área, não haveria explicação nem mesmo razoável para o privilégio em confronto com regiões tanto ou até mais necessitadas do território brasileiro. Ou seja, ao garantir por prazo certo a manutenção da ZFM, o constituinte não estava aplicando o princípio referido nem procurando, com ele, uma harmonia normativa – o que seria supérfluo –, mas terá tido, seguramente, outros objetivos institucionais.

Isso tem, desde logo, uma consequência importante a assinalar: o confronto de incentivos regionais *versus* incentivos setoriais não pode ser analisado como um tema *constitucional*, sob pena de, em nome do princípio da *redução das desigualdades regionais*, inviabilizarem-se, de plano, quaisquer incentivos setoriais que direta ou indiretamente repercutam em regiões subdesenvolvidas do país, nos termos do art. 174, § 1º, da Constituição Federal, que, como se verá, prevê a compatibilização entre planos nacionais e regionais de desenvolvimento e, em consequência, entre incentivos setoriais e regionais.¹³

O regime jurídico protegido pelo art. 40 do ADCT de 1988, portanto, não é o dos incentivos fiscais em si, mas sim o plexo normativo que caracteriza a Zona Franca de Manaus como área de aduana atípica, sujeita a incentivos fiscais capazes de atrair investimentos para a

11 Daí afirmar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que a matéria relativa aos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus está inserida no campo do contencioso infraconstitucional (STF, 1ª Turma, RE 542.368-AgR/RS, Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, 14/6/2011, un., *DJe*, 30 jun. 2011; STF, 2ª Turma, RE 640.653-AgR/SC, Relator: Ministro GILMAR MENDES, 13/9/2011, un., *DJe*, 30 set. 2011).

12 Decreto-Lei 288, de 28 de fevereiro de 1967; Decreto-Lei 356, de 15 de agosto de 1968; e Lei 8.327, de 30 de dezembro de 1991.

13 FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, 2007, p. 322.

região, sem, no entanto, inviabilizar políticas de estímulo fiscal para outras regiões subdesenvolvidas do Brasil.

Mesmo após a redução para 4% do valor do IPI sobre extratos concentrados para produção de refrigerantes, promovida pelo Decreto 9.394/2018, o regime fiscal da Zona Franca de Manaus permanece mais benéfico que o do restante do país, pois as empresas ali instaladas gozam tanto da imunidade de impostos, quanto da isenção ou suspensão de algumas contribuições sociais, tais como o PIS/Pasep e Cofins nas operações internas e de importação. Os incentivos fiscais da ZFM podem ser classificados em quatro grupos:

- (a) incentivos na entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM, como é o caso das isenções do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (art. 3º do Decreto-Lei 288/1967) e a suspensão de contribuição do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-importação;
- (b) incentivos na remessa de mercadorias nacionais para a ZFM, as quais são equiparadas à exportação (art. 4º do Decreto-Lei 288/1967). Dentre tais incentivos destacam-se as isenções da contribuição ao PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM);
- (c) incentivos na saída de mercadorias produzidas na ZFM para qualquer ponto do território nacional, como é o caso da redução do imposto de importação (II) (art. 7º do Decreto-Lei 288/1967) e a isenção do IPI (art. 9º do Decreto-Lei 288/1967).
- (d) incentivos na exportação de mercadorias da ZFM para o exterior, como é o caso da isenção do Imposto de Importação (IE) (art. 5º do Decreto-Lei 288/1967).¹⁴

A concessão de redução pontual na alíquota de IPI incidente sobre insumo específico, nos moldes do Decreto 9.394/2018, não tem o condão de, por si, reduzir ou eliminar o alcance das normas definidoras do regime jurídico da Zona Franca de Manaus como área de livre-comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais.

Insurge-se o requerente contra a medida por atingir o valor do crédito ficto gerado para empresas fabricantes de refrigerantes instaladas fora da ZFM, as quais adquirem os extratos concentrados produzidos com isenção tributária na região. O creditamento era considerado decorrência do princípio da não cumulatividade do IPI (CR, art. 153-§3º-II), que visa a impedir que incidências sucessivas em diversas operações da cadeia de industrialização do produto final impliquem ônus tributário elevado ao industrial que adquire produtos intermediários também industrializados, decorrente da múltipla tributação

¹⁴ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A Zona Franca de Manaus e sua proteção constitucional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 20, v. 107, nov./dez. 2012.

de uma mesma base econômica, sem que fosse autorizada a compensação dos valores já suportados em operações anteriores.¹⁵

Nesse ponto, entendia a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que o princípio da não-cumulatividade assegurava ao contribuinte o direito de creditar ao final da cadeia o valor do IPI, mesmo no caso de insumos adquiridos em operações intermediárias sob regime de isenção ou favorecidos por alíquota zero:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.¹⁶

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido.¹⁷

Os votos proferidos pelos ministros Nelson Jobim e Marco Aurélio no julgamento do RE 212.484/RS expõem tal compreensão:

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

Marco Aurélio

[...] isenta-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo. [...] não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás diz-se isenta.

¹⁵ Cf. PAUSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de, *obra citada*, p. 128.

¹⁶ RE 212.484/RS, rel.: Min. Ilmar Galvão, DJ 27/11/1998.

¹⁷ RE 350.446/PR, rel.: Min. Nelson Jobim, DJ, 6/6/2003.

De outro lado, vencido no RE 350.446/PR, o Ministro Ilmar Galvão proferiu voto elucidativo sobre a não existência de direito a crédito ficto na hipótese de IPI não tributado:

A circunstância de tratar-se de caso de alíquota zero, e não de isenção, portanto, não poderia servir de óbice à aplicação, pelo acórdão recorrido, do precedente do Plenário – RE 212.484 [...].

Estou, portanto, plenamente de acordo com a primeira parte do voto do eminente Min. Nelson Jobim.

Começamos a divergir, no ponto em que tenta ele rejeitar a idéia de que a isenção tributária da matéria-prima, quando a saída final do produto é tributada, tem por efeito, tão-somente, o diferimento do imposto devido, subestimando, por esse modo, o real objetivo da isenção, nessa fase da cadeia econômica, que é, repita-se, o de exonerar o produtor do desembolso do valor do tributo devido pela aquisição da matéria-prima.

Com efeito, em nosso sistema tributário, o produtor não sofre a incidência do IPI. Na aquisição da matéria-prima, ele apenas adianta o valor do tributo, que vem destacado na fatura, do qual se vê reembolsado ao final do respectivo decêndio, mediante a sua compensação com o total do IPI recebido, no período, dos adquirentes dos produtos fabricados, total esse que, na qualidade mero depositário, é obrigado a recolher à Fazenda, a cada dez dias, sob pena de responder por crime de apropriação indébita.

Se é assim, fácil é perceber que a isenção (ou alíquota zero) com que é contemplada a matéria-prima não é instituída com o fito de beneficiar o adquirente final do produto, mas tão-somente o produtor, com a exoneração do desembolso provisório do tributo sobre ela devido.

Quando o propósito é beneficiar o adquirente final, o que faz o Governo é reduzir a alíquota incidente sobre o produto final, como fez, recentemente, com os carros populares.

[...]

Ao efeito da exoneração do adiantamento do tributo, produzido pelo regime de isenção (ou alíquota zero) a que são eventualmente submetidos os insumos por ela utilizados, pretende a recorrente, neste caso, acrescentar um outro benefício, que consistiria no direito de creditar-se pelo valor do imposto que deixou de antecipar. Assim, ao final do decêndio, poderia compensar o imposto recebido do comprador do produto final com o que não pagou, em franca contrariedade ao disposto no § 2º do art. 153 da CF, que manda compensar o imposto devido em cada operação apenas com o montante cobrado nas anteriores.

Recorde-se haver o voto do eminente Min. Nelson Jobim sustentado, em suma, que, não considerado o crédito correspondente, a isenção do IPI, na entrada do insumo, produz, unicamente, o efeito de diferimento da exigência do tributo, no que tem plena razão. Na verdade, não é outro o efeito da isenção, já que não tem ela por escopo reduzir o tributo que será pago, a final, pelo adquirente da mercadoria produzida, com base em alíquota que é uniforme, haja, ou não, em sua composição, matéria-prima isenta.

[...]

Registre-se que nada impede o Poder Público de autorizar o produtor a creditar-se pelo valor do tributo que deixou de antecipar. Trata-se, aí, de favor fiscal diverso, que nada tem a ver com o princípio da não-cumulatividade (...), que tem por objetivo assegurar que, no custo final da mercadoria, a parcela alusiva ao IPI não se expresse por percentual

maior do que o correspondente à alíquota sobre ela incidente, equação essa que se mostra indiferente à existência, ou não, da isenção tributária do insumo, como pode revelar simples cálculo aritmético.

O crédito presumido, assim, não pode ser considerado uma consequência do benefício do regime da isenção ou da alíquota zero da matéria-prima, como quer a recorrente. Uma coisa nada tem a ver com a outra. O primeiro é favor fiscal que concorre para melhor utilização dos recursos da empresa, sem perda de arrecadação. O segundo implica redução de arrecadação, que pode chegar a níveis insuportáveis para o desempenho das contas públicas, quando se considera que, presentemente, a aquisição de insumos se acha submetida, em sua quase totalidade, ao regime da isenção ou da alíquota zero, como meio de incrementar a produção industrial. Notadamente, quando se sustenta, como fez o eminente Min. Nelson Jobim, que, no completo silêncio do legislador, há de tomar-se por alíquota a ser utilizada na apuração do crédito a mesma que é aplicada para apuração do imposto incidente sobre o produto final.¹⁸

O entendimento divergente passou a prevalecer a partir do julgamento do RE 353.657/PR, em que a Corte assentou não decorrer automaticamente do princípio da não cumulatividade o direito ao creditamento de IPI relativo a aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero:

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.¹⁹

O relator na ocasião, Ministro Marco Aurélio, observou:

[...] a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição, tributo devido e recolhido anteriormente, concretude e não ficção relativamente a valor a ser compensado.

Quanto ao ICMS, a Constituição versa ainda sobre as consequências jurídicas de dois outros institutos que nada têm a ver com o princípio da não-cumulatividade. São eles a isenção e não-incidência. De forma exhaustiva, dispõe a Carta da República que, em se tratando de ICMS, a isenção ou não-incidência desaguam, como regra, no afastamento do crédito relativo às operações anteriores. [...]

Verifica-se que, em relação ao IPI, nada foi previsto sob o ângulo do crédito, mesmo em se cuidando de isenção ou não-incidência. O figurino constitucional apenas revela a preservação do princípio da não-cumulatividade, ficando o crédito, justamente por isso – e em vista do conteúdo pedagógico do texto regedor, artigo 153, § 3º, inciso II -, sujeito ao

¹⁸ Cf. pp. 60 e ss. do acórdão, referência na nota anterior.

¹⁹ RE 353.657/PR, rel.: Min. Marco Aurélio, DJe 41, 7/3/2008.

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

Não fosse a clareza do texto, a necessidade de os preceitos maiores serem interpretados de maneira integrativa, teleológica e sistemática, atente-se para as incongruências em face da ilação de que cabe o creditamento em se tratando de não-tributação ou de alíquota zero. De início, surge perplexidade quanto à alíquota a ser observada, porquanto, na não-tributação, ela inexistente e, na tributação à alíquota zero, tem-se absoluta neutralidade, não surgindo, nos dois casos, a definição de qualquer valor. Determinado benefício implementado em uma política incentivadora não pode importar num plus, tornando aquele que, pelo Diploma Maior, é desonerado do tributo credor do próprio Estado, invertendo-se a posição, em contrariedade ao sistema adotado. A equação segundo a qual a não-tributação e a alíquota zero viabilizam creditamento pela alíquota da operação final conflita com a letra do inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, que versa sobre a compensação do “montante cobrado nas anteriores”, diga-se, nas operações anteriores. Não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada.²⁰

O Ministro Marco Aurélio utilizou-se do exemplo da indústria do cigarro para expor a contradição da tese até então dominante, que acabava por subverter os princípios da não cumulatividade e da seletividade:

Em síntese, o creditamento do que não cobrado, não recolhido, será maior que o tributo devido, resultando, a ficção jurídica, na ausência de tributo a ser recolhido e, mais do que isso, na existência de autêntico ganho pela indústria fumígena. Dar-se-á a transformação de pesada carga tributária – alíquota de 330% - em vantagem, em plus, invertendo-se as colocações subjetivas na relação tributária e solapando-se a seletividade prevista na Constituição Federal. O contribuinte deixará de merecer essa qualificação ante o surgimento, se é que assim podemos falar, de verdadeiro tributo negativo, a ser satisfeito pelo Estado, alterando-se as posições na relação jurídica tributária. No exemplo figurado, ter-se-á débito do Estado, que nada recebeu a título de tributo, e relativamente ao insumo, igual a R\$ 165,00. Situação semelhante ocorrerá também com as bebidas, no que sujeitas, na operação final, a alíquota de até 130%. Com a carne enlatada, ter-se-á crédito, presente o insumo, o boi. Percebe-se, com as principais matérias-primas não tributadas, a extravagância ímpar, a contrariar a ordem constitucional em vigor.²¹

²⁰ Cf. pp. 15-16 do acórdão, referência na nota anterior.

²¹ Cf. pp. 18-19 do acórdão, referência na nota 18.

O posicionamento foi consolidado em 2010, por ocasião do julgamento do RE 566.819/RS, em que a Corte reafirmou que o creditamento pressupõe efetivamente a cobrança, não tendo outra extensão do que a estabelecida pela literalidade do art. 153-§3º-II da CR. O acórdão foi assim ementado:

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.²²

Não há razão para se afastar de tal entendimento o regime dos insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, porquanto também isentos de IPI. Desse modo, em não havendo direito automático de creditação do imposto, a redução de alíquota promovida pelo decreto atacado em nada afeta a tributação de empresas instaladas fora da ZFM que adquirem extratos concentrados produzidos na região.

Por fim, tampouco se verifica ofensa à regra da anterioridade nonagesimal. Esta, por expressa disposição constitucional, apenas incide nos casos de criação ou de majoração de tributo (CR, art. 150-III-*c*), hipóteses em que não se enquadra a redução de alíquota promovida pelo Decreto 9.394/2018.

IV

Ante o exposto, a Procuradora-Geral da República manifesta-se pelo não conhecimento do pedido ou, sucessivamente, pelo indeferimento da medida cautelar. Em definitivo, opina pela improcedência do pedido.

Brasília, 22 de outubro de 2018.

Raquel Elias Ferreira Dodge
Procuradora-Geral da República

AMO

²² RE 566.819/RS, rel.: Min. Marco Aurélio, DJe 27, 10.2.2011.