



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal

**EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA ROSA WEBER
– EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 592.891
RECORRENTE: UNIÃO (FAZENDA NACIONAL).
RECORRIDA: NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS DO BRASIL
TELECOMUNICAÇÕES LTDA**

A **UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)**, nos autos do processo em epígrafe, por sua Procuradora, vem à presença de Vossa Excelência, respeitosamente, na forma do art. 1.022, II e III c/c art. 183, do Código de Processo Civil de 2015, opor os presentes

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

sem qualquer intenção procrastinatória, pelas razões que se passa a enunciar.

Por meio do v. acórdão ora embargado, esse Supremo Tribunal Federal, na esteira do voto condutor de Vossa Excelência, reconheceu o direito a creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria prima e material de embalagem adquiridos da Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção. Considerou a ilustrada maioria que a previsão de incentivos regionais, constante do art. 43 do Texto Constitucional, em conjunto com o disposto no art. 40 do ADCT, autoriza uma leitura excepcional da técnica da não-cumulatividade inscrita no art. 153, § 3º, II, em sentido diverso daquela já consolidada por essa Egrégia Corte nos RREE 370.682, 353.657, 566.819 e no Tema 844 de RG.

2. Da leitura do julgado extraem-se **omissões** e **obscuridades** a render ensejo ao manejo dos presentes aclaratórios, como a seguir se demonstrará.

I – OBSCURIDADES EM TORNO DOS LIMITES DO JULGAMENTO DESTA LEADING CASE DE REPERCUSSÃO GERAL

I.a – Necessária explicitação de que o julgado não autoriza o creditamento pela aquisição de insumos não-tributados e tributados à alíquota zero

3. A discussão dos presentes autos, como se sabe, envolve a pretensão de creditamento de IPI pela aquisição de insumos, matéria prima e material de embalagem produzidos na Zona Franca de Manaus e subordinados ao regime de isenção.

4. Consoante explicitado no voto de Vossa Excelência¹, o acórdão regional delimitara a controvérsia do caso, em sede de embargos, afastando da discussão a aquisição de insumos não-tributados e de itens tributados em zero (para os quais o creditamento demandaria a fixação de uma alíquota diversa da TIPI). Não houve recurso do contribuinte, apenas da União, pelo que os contornos da lide restaram nesses termos fixados.

5. O voto condutor de Vossa Excelência, mantendo integralmente o aresto regional, reconheceu o direito ao creditamento exclusivamente a partir da aplicação das alíquotas previstas na TIPI, excluindo o creditamento para os itens N/T e tributados em zero, na linha do que já fora proclamado. Confira-se (original sem grifos):

“8. Para finalizar, destaco, afastando objeções, na linha do já registrado na origem, que a operatividade do creditamento na espécie é perfeitamente viável, pois no caso de isenção regional, diferentemente da não-incidência, existe alíquota nas operações tributadas realizadas nos demais pontos do território nacional, de modo que o adquirente de produtos oriundos diretamente da sub-região de Manaus (isentos) “nada mais fará do que adotar a alíquota prevista no direito positivo”, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo. Também neste sentido, Hugo de Brito Machado.”

¹ Item 1 do voto condutor.

6. Não obstante a clareza do pronunciamento de Vossa Excelência, a tese proclamada não contemplou a distinção, tampouco a ementa do julgado a reproduziu.

7. Assim, conquanto tenha o voto-líder efetivamente reconhecido a delimitação do creditamento conforme os parâmetros mencionados, a ausência de balizas explícitas constantes **da ementa e da tese** da repercussão geral, aliada ao histórico dos julgamentos em torno da temática da não-cumulatividade do IPI deixam entrever a possibilidade de que, futuramente, sobrevenham tentativas de extensão das conclusões do presente julgado àquelas situações **expressamente excluídas das conclusões** do *leading case*: itens fora do âmbito de tributação (N/T) e itens tributados em zero na TIPI (para os quais a operacionalização do creditamento demandaria a definição de alíquota diversa daquela prevista na TIPI).

8. Não se olvide que em 1998 esse Supremo Tribunal reconheceu o direito ao crédito em hipótese assemelhada – RE 212.484 – e que, na imediata sequência desse julgamento, foi ajuizada uma enxurrada de processos judiciais pretendendo o elástico daquele entendimento para alcançar justamente os itens tributados em zero e não tributados. Essa pretensão, inicialmente acolhida, restou afinal afastada com o julgamento dos *leading cases* RE 353.657 e 370.682 após quase uma década de debates intensos.

9. O que se pretende demonstrar, Excelência, é que o esclarecimento de que o creditamento **não alcança** insumos, matérias primas e material de embalagem **excluídos do âmbito de incidência do tributo (itens não-tributados - N/T) ou tributados em zero,** uma vez que **o cálculo não permite a aplicação de outra alíquota além daquela inscrita na TIPI (zero), já presente no voto condutor** da lavra de Vossa Excelência, merece integrar a tese do Tema 322 e a ementa do julgado, tudo de molde a evitar-se uma equivocada aplicação do precedente pelos Tribunais pátrios. A providência resguardaria a correta e adequada observância do entendimento efetivamente verberado **e nos limites** reconhecidos por esse STF.

I.b – Necessária explicitação dos beneficiários do creditamento

10. A discussão travada nos autos partiu da pretensão de uma sociedade contribuinte de IPI **situada fora da Zona Franca de Manaus** de creditar-se do IPI não recolhido – graças à regra isentiva – decorrente da aquisição de insumo produzido dentro da área beneficiada.

11. O voto condutor da lavra de Vossa Excelência considerou o *distinguishing* relacionado à **origem** dos produtos industrializados – a Zona Franca de Manaus – bem como a determinação constitucional de incentivos fiscais voltados à correção de desigualdades regionais, para apresentar uma leitura especial da regra da não-cumulatividade do IPI, a autorizar o creditamento pretendido, em exceção ao entendimento consolidado pela jurisprudência do STF.

12. Consoante o entendimento verberado no voto líder, a previsão de incentivo fiscal estabelecida no art. 43 do Texto Constitucional, em conjunto com o disposto no art. 40 do ADCT, tem por objetivo tornar **mais atrativa** a aquisição dos itens fabricados na Zona Franca, o que garantiria o desenvolvimento das atividades industriais locais e contribuiria com a redução das desigualdades regionais. A afirmação foi ilustrada com trechos dos debates do constituinte originário sobre os incentivos da Zona Franca de Manaus, como se colhe do voto condutor, *verbis*:

“Ora, nenhum empresário sairá de São Paulo, do Rio de Janeiro, de Minas Gerais ou de qualquer Estado desenvolvido para investir na Amazônia, enquanto tiver essa espada de Damocles permanentemente lançada sobre a sua cabeça. Isso é altamente prejudicial ao desenvolvimento dessas regiões, particularmente a minha, a Região Norte.”

13. Com isso se pretende demonstrar que o entendimento verberado por Vossa Excelência autorizou o direito ao creditamento de IPI tão-somente às aquisições de insumos, matérias primas e materiais de embalagem produzidos na Zona Franca **por contribuinte de IPI que esteja fora da área incentivada** – caso concreto dos autos. Transcrevo do voto (grifou-se):

“Em nome da realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional – aglutinados no presente caso – a regra da não-cumulatividade, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, não pode ser aplicada. **O presente caso (fase do ciclo de industrialização imediatamente posterior à Zona Franca de Manaus) não se enquadra na generalização da norma**, qual seja, de que para haver crédito deve haver efetiva cobrança anterior do tributo.”

14. Pois bem, Excelência. Se é certo que a leitura do voto condutor deixa inequívoca a conclusão no sentido da restrição do creditamento de IPI **ao contribuinte do imposto sediado fora da área incentivada** e que adquire o item produzido na Zona Franca **em momento imediatamente posterior** ao ciclo produtivo daquele bem, a verdade é que também essa limitação não constou da ementa do julgado ou da tese adotada para a repercussão geral. Impõe-se, *data maxima venia*, também esse esclarecimento, tudo de molde a evitar que os demais Julgadores pátrios sejam levados a erro na interpretação deste *leading case* de natureza vinculante.

15. A ausência de explicitação quanto ao destinatário do direito ao crédito poderá ensejar o ajuizamento de demandas em massa por parte de contribuintes sediados na própria Zona Franca – **já isentos** da imposição tributária por determinação do DL 288/67, como se sabe. Não tendo sido esse o alcance do acórdão ora embargado, faz-se necessário mais esse esclarecimento, *data maxima venia*.

II – OBSCURIDADES E OMISSÕES RELACIONADAS AOS IMPACTOS DA DECISÃO PROFERIDA

II.a – A ofensa aos princípios da separação de poderes, da reserva legal e da própria isonomia

16. O voto condutor do presente julgado partiu da peculiaridade do tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus para afirmar a necessidade do *dimensionamento* da regra da não-

cumulatividade prevista no art. 153, § 3º, de modo a permitir, excepcionalmente, o creditamento pretendido.

17. Nos termos verberados por Vossa Excelência, a “regra geral” da não-cumulatividade – o não-creditamento – pode ser superada consideradas situações especialíssimas, à luz do postulado da igualdade. Afirmou-se (original sem grifos):

“A isenção fiscal em jogo é uma isenção especial: isenção federativa e por isso, diante dela, **a vedação do creditamento** não encontra espaço para ser aplicada.”

18. Excelência, **não há regra legal vedando o creditamento**, jamais houve! Não há dispositivo que se pretenda inaplicável, não há regramento reputado inconstitucional. Há a interpretação da técnica da não-cumulatividade afirmada e inúmeras vezes reafirmada por esse Supremo Tribunal Federal, segundo o qual não há direito a crédito de operação anterior desonerada.

19. Ao conferir à isenção regional o condão de alterar a interpretação constitucional da sistemática não-cumulativa, o Supremo Tribunal **legislou**, Excelência. Criou um direito a crédito sem suporte legal correspondente, ao arrepio do princípio da separação de poderes inscrito no art. 2º do Texto Constitucional, com todas as vênias.

20. Com efeito. A orientação que reconhece o direito ao crédito na etapa subsequente à isenção da Zona Franca **legisla**, ao determinar a coexistência de duas interpretações incompatíveis e incongruentes em torno da mesma técnica constitucional de não-incidência em cascata, a não-cumulatividade, conforme se trate ou não de produto oriundo da Zona Franca de Manaus.

21. Ao permitir uma leitura “extravagante” da não-cumulatividade, quando envolvidas aquisições de insumos isentos oriundos da Zona Franca, o Supremo Tribunal estabeleceu **uma não-cumulatividade própria** à Zona Franca de Manaus, diferenciada daquela estabelecida na Carta Federal, exclusiva dos insumos ali produzidos, em suposta observância do art. 43 da

CF e do princípio isonômico. Como consequência, teremos a convivência, no país, de duas técnicas de não-cumulatividade distintas, conforme a origem do produto fabricado, ainda que sob a mesma disciplina constitucional, o art. 153, §3º da Carta de 1988: a não-cumulatividade da Zona Franca permitirá a repercussão do benefício até a próxima etapa da cadeia produtiva, enquanto a não-cumulatividade de todos os demais remanescerá restrita ao abatimento do tributo efetivamente cobrado na etapa anterior – na mais estrita compreensão do que foi decidido por esse STF.

22. À parte a discutível constitucionalidade dessa verdadeira subversão de um regramento constitucional de conteúdo determinado e inequívoco em outro, diverso e incompatível com a “versão original”, sob o fundamento do princípio isonômico, o exame acurado da matéria revela que a aceitação desse creditamento, em tudo discrepante da sistemática da não-cumulatividade, importa o direto malferimento do próprio postulado da igualdade.

23. De fato. Sabe-se que, muito além da fórmula do tratamento igual aos iguais, e diferente aos diferentes, a concretização do princípio da isonomia pressupõe o efetivo oferecimento de meios e oportunidades para que aqueles que se encontram em situação de fragilidade disponham de meios que os habilitem a contornar os obstáculos ao seu desenvolvimento e possam, a partir daí, posicionar-se em situação de equilíbrio de condições com os demais atores de cada setor.

24. Não é outra a finalidade dos incentivos regionais previstos no art. 43 do Texto Constitucional e concretizados por meio do DL 288/67, senão a de fomentar o parque industrial manauara por meio de um rol de incentivos tributários diretamente voltados à desoneração da produção sediada em Manaus.

25. As indústrias estabelecidas na Zona Franca encontram um expressivo rol de benefícios fiscais destinados à diminuição do custos de produção: alíquotas diferenciadas de PIS e COFINS, isenção de IPI, restituição de 90,25% de ICMS, desconto de 75% do IRPJ, redução do II na aquisição de

insumos do exterior, terrenos adquiridos a preços simbólicos, descontos no IPTU. Tais desonerações impactam diretamente os custos de produção do contribuinte ali estabelecido, na mais escorreita observância do princípio isonômico cuja concretização envolve facilitar – e, assim, baratear – a produção da Zona Franca, de modo que o setor industrial ali sediado detenha condições de concorrer com o mercado nacional.

26. A lógica é simples: a desoneração da produção gera um produto mais barato e, assim, mais competitivo. O comprador – sediado fora da Zona Franca – será atraído pelos preços menores ali praticados.

27. O creditamento pretendido nestes autos promove uma total **distorção** desse mecanismo e, como consequência, do próprio princípio isonômico – ao contrário de fomentá-lo. É que a concessão de um benefício fiscal voltado à mitigação de desigualdades envolve o desafio de equilibrar a balança concorrencial, de modo que aquele contribuinte em situação de maior fragilidade possa receber um reforço em medida suficiente que o habilite à disputa pelo mercado nacional.

28. Por essa razão é que as medidas incentivadoras inseridas no DL 288/67 interferem nos custos de produção dos bens. O creditamento, ao contrário, oferece ao fabricante sediado na Zona Franca de Manaus um verdadeiro **cheque em branco**, a ser utilizado por outro contribuinte, sediado fora da Zona Franca, e preenchido ao exclusivo alvedrio dos contratantes da venda dos insumos. Os particulares deterão o poder de determinação do montante do benefício fiscal a ser usufruído por terceiro, eis que, quanto maior for o preço praticado pelo vendedor dos insumos, tanto maior será o crédito a ser utilizado pelo comprador sediado fora da Zona Franca.

29. O creditamento pretendido, ao invés de diminuir os custos de produção do fabricante da Zona Franca, autoriza um benefício fiscal em valores a serem livremente manejados pelos contribuintes, em explícita discrepância da regra da não-cumulatividade.

30. A concessão de incentivos fiscais traduz **renúncia fiscal** cujos limites e condições demandam veiculação por lei e, principalmente, **planejamento**, Excelência. Especialmente, se o que se pretende é a correção de determinada desigualdade, o incentivo deve ser manejado na exata medida em que corrija um desequilíbrio, na precisa proporção do que se faça necessário e nada mais do que isto, sob pena de provocar-se um desequilíbrio invertido, a impactar os princípios da livre iniciativa e livre concorrência.

31. De tudo, extrai-se que a interpretação **integrativa** levada a efeito no julgamento ora embargado, na medida em que **criou direito a crédito** sem suporte legal e em contrariedade à orientação constitucional consolidada acerca da não-cumulatividade, violou diretamente o princípio da separação de poderes. Trata-se de **obscuridade** que merece a apreciação do Colegiado, nesta sede de aclaratórios.

II.b – A subversão do princípio da seletividade

32. O creditamento reconhecido nestes autos reproduz entendimento **reconhecidamente atentatório**² da regra constitucional da seletividade, inscrita para o IPI **no mesmo dispositivo** que prevê a incidência não-cumulativa. Dispõe o art. 153, § 3º, I:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

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

33. Como se sabe, consoante a regra da seletividade, de **observância obrigatória e diretamente relacionado à própria regra da não-cumulatividade**, as alíquotas do IPI deverão ser graduadas na medida inversa da essencialidade do produto: quanto mais essencial for o bem, menor será a alíquota designada. A ideia do legislador constituinte foi minimizar o impacto fiscal incidente sobre itens mais essenciais ao consumo da população, como alimentos e medicamentos, concentrando a tributação nos itens industrializados menos essenciais ou cujo consumo se pretenda inibir – como cigarros e bebidas alcoólicas.

² Cf. RREE 370.682 e 353.657.

34. Pois bem, Excelência. O creditamento autorizado por esse Supremo Tribunal Federal subverte integralmente a sistemática da seletividade, na medida em que, **quanto menos essencial for o insumo**, maior será a alíquota da TIPI e – nos termos fixados no acórdão ora embargado – **maior será o crédito ao adquirente!** Com isso, ao invés de onerar o item menos essencial, o creditamento permitirá que o abatimento do IPI na etapa subsequente à isenção regional seja tanto maior quanto mais supérfluo (ou menos essencial) for o insumo, em direta contraposição à orientação constitucional.

35. Para dar um exemplo prático e ilustrativo da **distorção** decorrente do creditamento autorizado nestes autos, é dizer-se: o fabricante de uma bebida isotônica e não alcoólica (IPI 4%) que utilize, como insumo, água gaseificada na Zona Franca de Manaus (IPI 4%), terá R\$ 4,00 reais de crédito numa operação de R\$ 100,00 (cem reais). O fabricante de licor (IPI 30%) que adquira álcool etílico (IPI 8%) proveniente da Zona Franca de Manaus terá direito a R\$ 8,00 (OITO REAIS) de crédito por uma operação de idênticos R\$ 100,00. **O insumo menos essencial ensejará maior crédito do que o mais essencial, o que diminui a carga tributária justamente do item que se pretendia onerar.**

36. Esse foi apenas um exemplo básico das consequências concretas nefastas do acórdão ora embargado. O entendimento vencedor privilegia a produção industrial de **itens supérfluos em detrimento dos itens essenciais**, na mais direta contramão da determinação constitucional da seletividade.

37. O creditamento autorizado nestes autos subverte a essencialidade e impacta gravemente a carga tributária imposta justamente aos produtos menos essenciais – e que deveriam, portanto, ser tributados em maior medida. Ao deixar de avaliar a dessintonia entre o direito ao crédito e o princípio constitucional da seletividade – diretamente atrelado à regra da não-cumulatividade – mostrou-se o julgado embargado **omisso e obscuro**.

III – CONCLUSÕES

38. De todo o exposto, extrai-se que o acórdão embargado revelou-se obscuro quanto à explicitação do alcance da tese consagrada vencedora, Excelência, mostrando-se necessários os esclarecimentos relacionados:

i) à ausência de direito a crédito pela aquisição de insumos, matérias primas e material de embalagem não-tributados ou tributados em zero, ainda que oriundos da Zona Franca de Manaus, tendo em vista que a alíquota aplicável para o cálculo só pode ser aquela inscrita na TIPI, conforme consignado no voto-líder, mas não inserido na ementa do julgado ou na tese do Tema 322.

ii) à restrição do creditamento aos contribuintes do IPI sediados fora da Zona Franca de Manaus, ante o fundamento de incentivo ao desenvolvimento regional mediante o fomento da competitividade dos produtos fabricados na área incentivada, conforme consignado no voto-líder mas não inserido na ementa do julgado ou na tese do Tema 322.

39. Nesses pontos, em particular, sugere a Fazenda Nacional a seguinte redação para o tema 322, Excelência:

“Tema 322: Há direito ao creditamento de IPI pelo contribuinte do imposto sediado fora da Zona Franca de Manaus na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, excluídos os itens não-tributados ou tributados em zero, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”.

40. De outra parte, como já demonstrado, o acórdão ora embargado revelou-se também **obscuro** e **omisso** quanto ao **impacto** da autorização do creditamento pretendido nestes autos, do que decorreu a frontal

contrariedade aos princípios da separação de poderes, da reserva legal, da isonomia e da seletividade.

41. Reconhecidos os vícios ora apontados, requer a Fazenda Nacional o integral acolhimento dos presentes embargos com efeitos infringentes, do que decorrerá o provimento integral do recurso extraordinário, ou, subsidiariamente, o acolhimento parcial dos presentes embargos com a explicitação das balizas do julgado.

Nestes termos, pede deferimento.

Brasília, 4 de outubro de 2019.

LUCIANA MIRANDA MOREIRA
Procuradora da Fazenda Nacional