

Creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos provenientes da Amazônia Occidental

Heleno Taveira Torres
Professor de Direito Tributário da USP



Art. 3º, III, Constituição Federal

O objetivo fundamental de redução de **desigualdades regionais**, de fato, (art. 3º, III, CF) deve ser compreendido em conjunto com a **garantia do desenvolvimento nacional** (art. 3º, II, CF). Essa necessidade de compatibilização entre a promoção do desenvolvimento nacional e a superação das desigualdades regionais, haja vista a amplitude do conceito de desenvolvimento, **justifica que incentivos fiscais regionais não se possam utilizar para favorecer exportadores estrangeiros em detrimentos de empresas nacionais**, quando o insumo destinado dirija-se para a ZFM.



Zona Franca de Manaus - ZFM

- A ZFM é uma questão de Estado, uma das mais expressivas atitudes constitucionais para assegurar a unidade nacional, pela proteção estratégica da região amazônica, preservação do seu meio ambiente e biodiversidade, mas também para contribuir com a qualidade de vida, trabalho e dignidade do povo amazonense.



Desenvolvimento Regional e ZFM

“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.

§ 1º - Lei complementar disporá sobre:

II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.

§ 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;”



ZFM – Primórdios

- No governo de Juscelino Kubitschek, a Lei 3.173, de 6 de junho de 1957 cria a ZFM, como uma espécie de “porto franco”, como empreendimento coordenado com o Plano de Valorização Econômica da Amazônia, então regulamentada pelo Decreto 47.757, de 2 de dezembro de 1960. Porém, somente com o Decreto-lei 288, de 28 de fevereiro de 1967, a ZFM iniciou suas atividades, quando foi criada a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), que passou a administrar a ZFM, instituída conforme seu artigo 1º.



Zona Franca de Manaus

A finalidade do Decreto-Lei n. 288/67 é a concessão de incentivos fiscais com o objetivo do desenvolvimento da região norte.



Decreto-lei n. 288/1967

De acordo com art. 1º do Decreto-lei n. 288/1967, repetida no art. 504 do Decreto n. 6.759/2009, a **ZFM** define-se como:

“Art. 1º - Área de livre comércio de importação e de 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”.



Decreto-lei n. 288/1967

Redefiniu o regime da Zona Franca de Manaus e consignou, no seu art. 4º, a equiparação das remessas para este território como se espécie de “**exportação**”, a saber:

*“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.**”*

Desse modo, as operações que destinassem mercadorias para “consumo” ou para “industrialização”, para efeitos fiscais, seriam equivalentes a uma típica “exportação”.



Decreto-lei n. 1.435/1975

O Decreto-lei em questão trouxe os seguintes **limites** à equiparação ao tratamento tributário de exportações do Decreto-lei n. 288/1967:

“Art 7º A equiparação de que trata o artigo 4º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, não compreende os incentivos fiscais previstos nos Decretos-leis nºs 491, de 5 de março de 1969; 1.158, de 16 de março de 1971; 1.189, de 24 de setembro de 1971; 1.219, de 15 de maio de 1972, e 1.248, de 29 de novembro de 1972, nem os decorrentes do regime de ‘drawback’.”



EC. n. 23/83

- Alterou as disposições constitucionais sobre a não-cumulatividade do **ICMS**. Especificamente, para determinar a inexistência do direito ao crédito na hipótese de operação isenta. Mas não houve qualquer alteração com relação ao **IPI**.

“Art. 23. (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.”



Prorrogações da ZFM - CF/1988

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

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

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

*Art. 92-A. **São acrescentados 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92** deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 83, de 2014)”*



Não-cumulatividade do IPI

- Impostos não-cumulativos: ICMS e IPI.
- Artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

...

IV - produtos industrializados;

...

§ 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;

- Aquisição de insumo isento: o valor relativo ao IPI (isento) deve ser creditado pelo contribuinte integralmente, sob pena de anular isenção e implicar diferimento do imposto.

Constituição Financeira

Constituição Federal de 1988



Constituição Financeira



Federalismo Cooperativo



Constituição Financeira

- A *Constituição Financeira* consiste na parcela material de normas jurídicas integrantes do texto constitucional, composta pelos princípios, competências e valores que regem a *atividade financeira do Estado*, na unidade entre obtenção de receitas, orçamento, realização de despesas de todas as competências materiais, como *financiamento do federalismo*, gestão do patrimônio estatal, organização do Estado e todas as suas funções.
- A relação entre Constituição Financeira e forma de Estado federativa define o modelo de *federalismo fiscal*, como medida de descentralização financeira.



Federalismo Cooperativo

- Caracterizado pelo *financiamento centrífugo* (efeito virtuoso do *federalismo centrípeto* que tem início com a Constituição de 1934) em favor das autonomias de menor capacidade financeira.
- **Financiamento centrífugo:** se os poderes convergem para a unidade central do federalismo, este ente assume a responsabilidades pelo financiamento dos entes periféricos, pelo princípio de cooperação mútua.

Este modelo de federalismo baseado em uma maior cooperação define o poder financeiro como “cooperativo”.



Federalismo Cooperativo

As funções do Estado podem ser cumpridas com:

- **Centralização total:** forma unitária de governo.
- **Máxima descentralização:** quando os governos locais desempenham suas competências fiscais com plena autonomia, de modo dual;
- **Federalismo fiscal cooperativo:** a combinar a criação e aplicação de normas de competências centralizadas e de competências descentralizadas, assim como as fontes de recursos, e com responsabilidades fiscais compartilhadas.



Regime do Decreto-lei n. 288/67 - IPI

Isenção do IPI nas aquisições de insumos provenientes da ZFM:

“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.”



Histórico do STF

➤ RE 212.484/RS

Relator: Min. Ilmar Galvão

Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim

Julgamento: 05/03/1998

Objeto: crédito de IPI sobre insumos isentos

O Tribunal, por maioria de votos (7x1), negou provimento ao Recurso Extraordinário da União, sob o fundamento de que o creditamento do IPI sobre a aquisição de insumos isentos não viola o art. 153, §3º, II, da Constituição.



Histórico do STF

➤ RE 212.484/RS

“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.”

Histórico do STF

➤ Parecer da PGFN n. 405/2003

“Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. A aquisição de insumos tributados à alíquota zero (0%) não confere direito ao crédito presumido do IPI, quer por força de Lei (art. 11, Lei nº 9.779/99), quer em face da técnica da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, CF/88).”



Histórico do STF

➤ Parecer da PGFN n. 405/2003

“Alíquota zero e isenção são institutos distintos, podendo ter efeitos tributários próprios, de conformidade com a lei de regência (primado do princípio da legalidade). No dizer do STF, tais institutos ‘não se confundem, possuindo características que os diferenciam’, razão pela qual tem negado o direito de crédito presumido na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, tanto nas operações de importação, quando nas operações internas, consoante explicação ofertada pelos professores Ruy Barbosa Nogueira e Gilberto de Ulhôa Canto.”



Histórico do STF

➤ Parecer da PGFN n. 405/2003

“Enfim, na aquisição de insumos tributados à alíquota "zero", destinados à industrialização e subsequente saída tributada dos resultantes produtos, o IPI "cobrado" corresponde a "0%", não proporcionando direito ao crédito "presumido".

Este critério encontra fundamento de validade na Constituição Federal de 1988 (art. 153, § 3º, II), no Código Tributário Nacional (artigos 48 e 49), e na legislação do IPI (Decreto-lei nº 1.199/71, art. 4º; Lei nº 9.493/97, art. 13; Lei 10.451/02, arts. 6º e 7º; RIPI e TIPI).

Os produtos "NT" (não-tributados), que estão fora do campo de incidência do IPI, não se submetem ao exame do crédito presumido.”



Histórico do STF

➤ RE 370.682/SC e 353.657/PR (Repercussão Geral)

Relator: Min. Marco Aurélio

Julgamento: 15/02/2007

Objeto: crédito de IPI sobre insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

O STF, por maioria de votos (6 x 5), entendeu que os contribuintes **não** têm direito ao crédito de IPI na aquisição de matérias primas tributadas sob a alíquota zero ou não tributadas.

Histórico do STF

➤ RE 370.682/SC e 353.657/PR (Repercussão Geral)

Relator: Min. Marco Aurélio

Julgamento: 25/06/2007

Objeto: questão de ordem. Efeitos da decisão. crédito de IPI sobre insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

O STF atribuiu efeitos "ex tunc" à decisão, podendo atingir os fatos geradores ocorridos antes de sua publicação, respeitado o prazo prescricional de cinco anos.



Histórico do STF

- RE 370.682/SC e 353.657/PR (Repercussão Geral)
- “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. (...).”***

Histórico do STF

➤ RE 370.682/SC e 353.657/PR (Repercussão Geral)

Relator: Min. Gilmar Mendes

Julgamento: 06/10/2010

Embargos de Declaração: vício de contradição ou obscuridade com relação aos insumos isentos.

Os embargos de declaração foram rejeitados não com base no mérito, mas no fundamento de que o Recurso Extraordinário impugnou apenas o direito ao crédito presumido referente aos insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.



Histórico do STF

➤ RE 370.682/SC e 353.657/PR (Repercussão Geral)

*“Frise-se que, como bem esclareceu o voto condutor, “a não-exigência do IPI sobre a matéria prima se dá sempre que essa é adquirida sob os regimes, indistintamente, de **isenção (exclusão do imposto incidente), alíquota zero (redução da alíquota ao fator zero) ou de não incidência (produto não compreendido na esfera material de incidência do tributo)**” (fl. 272).*

*Na espécie, porém, o recurso extraordinário impugnou apenas o direito ao crédito presumido com relação a insumos não tributados ou sujeitos a alíquota zero. **Esta é a única razão pela qual não foi reformado o acórdão da origem quanto aos insumos isentos, consoante assentado no voto do relator, Min. Ilmar Galvão (...)**” (RE 370.682 ED/SC. Relator: Min. Gilmar Mendes. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, j. em 06/10/2010)*



Histórico do STF

- **Pacificação da jurisprudência do STF durante certo período, por meio de entendimento sobre o direito ao crédito de IPI conforme dois cenários distintos:**

Cenário I: insumos isentos (não contemplados no mérito recursal dos RE 370.682/SC e 353.657/PR): possibilidade do creditamento de IPI.

Cenário II: insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero: vedação ao creditamento de IPI.



Jurisprudência do STF

“(…) Aquisição de matérias-primas, insumos e produtos intermediários sob regime de isenção, de não tributação ou de alíquota zero. Devolutividade restrita. Reconhecimento do direito ao crédito quanto aos insumos isentos. (…). O acórdão objeto do recurso extraordinário, na parte referente aos insumos isentos, transitou em julgado, eis que a União Federal, ao deduzir o apelo extremo em questão, insurgiu-se apenas quanto às hipóteses de não tributação e de alíquota zero. 2. Não há qualquer esclarecimento a ser realizado quanto ao entendimento firmado pelo juízo monocrático, na medida em que a decisão foi reformada quanto às hipóteses de alíquota zero e de não incidência, ressaltando-se que essa última espécie de desoneração é sinônimo de não tributação. (…)” (RE 452.274 AgR/SC. Relator: Min. Dias Toffoli. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma, j. em 19/02/2013)



Jurisprudência do STF

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO – AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS, INSUMOS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS SOB REGIME DE ISENÇÃO, DE NÃO TRIBUTAÇÃO OU DE ALÍQUOTA ZERO – RECONHECIMENTO, PELO TRIBUNAL RECORRIDO, DO DIREITO DA EMPRESA CONTRIBUINTE AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE IPI REFERENTE A TODAS ESSAS HIPÓTESES EXONERATIVAS, COM ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DOS RESPECTIVOS CRÉDITOS – **APELO EXTREMO DEDUZIDO PELA UNIÃO FEDERAL QUE NÃO SE INSURGIU CONTRA O ACÓRDÃO NO PONTO EM QUE ESTE RECONHECEU O DIREITO DE CREDITAMENTO QUANTO AOS INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS ISENTOS** – CONSEQUENTE DEVOLUTIVIDADE PARCIAL DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO – TRÂNSITO EM JULGADO DO ACÓRDÃO NO PONTO QUE NÃO CONSTITUIU OBJETO DE IMPUGNAÇÃO RECURSAL (...) .”

(RE 645.399 AgR/RS. Relator: Min. Celso de Mello. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma, j. em 28/08/2012)



RE 592.891/SP - Repercussão Geral

Relatora: Min. Rosa Weber

Objeto: creditamento do IPI sobre insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus.

Amicus curiae:

- Associação das Indústrias e Empresas de Serviços do Polo Industrial do Amazonas (AFICAM)
- Estado do Amazonas
- Federação das Indústrias do Estado do Amazonas (FIEAM)



RE 592.891/SP - Repercussão Geral

“No presente recurso extraordinário, interposto com fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal, a União aponta violação ao art. 153, §3º, II, pelo acórdão recorrido, o qual reconheceu o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Entende que invocação da previsão constitucional de incentivos regionais constante do art. 43, §1º, II, e §2º, III, não justifica exceção ao regime da não-cumulatividade, que, no entendimento desta Corte, não daria direito ao creditamento de IPI que não tenha sido suportado na entrada.”

(decisão. reconhecimento de repercussão geral. 16.08.2010. Min. Ellen Gracie)



RE 592.891/SP - Repercussão Geral

“A questão é relevante na medida em que o acórdão recorrido estabeleceu uma cláusula de exceção à orientação geral firmada por esta Corte quanto à não-cumulatividade do IPI, o que precisa ser objeto de análise para que não restem dúvidas quanto ao seu alcance. Relevante, ainda, porque a questão extrapola os interesses subjetivos da causa.”

(decisão. reconhecimento de repercussão geral. 16.08.2010. Min. Ellen Gracie)



RE 592.891/SP - Repercussão Geral

Julgamento suspenso: 25/05/2016

Naquela ocasião: **3x0 a favor do contribuinte.**

Votos proferidos até o momento:

- Min. Rosa Weber (Relatora);
- Min. Edson Fachin; e
- Min. Luís Roberto Barroso.

Não há previsão para a retomada do julgamento.



Pontos de Apreciação

1. Isenção x alíquota zero e não incidência. Segurança jurídica das decisões formadas pelo STF no âmbito dos RE 212.484, e 353.657.

➤ Estaria a matéria referente à possibilidade da tomada do crédito de IPI pacificada com relação aos insumos isentos por força do RE 212.484, e com relação aos insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero por força dos RE 370.682/SC e 353.657/PR? Ou acerca dos insumos isentos, haveria uma “cláusula de exceção geral” a ser apreciada pelo STF, consoante asseverou a Ministra Ellen Gracie ao reconhecer a repercussão geral da temática?

2. Regionalismo e Federalismo cooperativo.

➤ O regime da ZFM deve operar alguma diferença com relação à possibilidade do creditamento na aquisição de insumos isentos?



IPI - CTN

“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.*”



Incentivo fiscal de IPI - ZFM

- Produção na ZFM: produtos industrializados na ZFM.
- Produção fora da ZFM. Operações (vendas) para a ZFM: produtos industrializados e remetidos para a ZFM. Equiparação a exportações.
- Importação na ZFM: aquisição de insumos importados diretamente por empresa situada na ZFM.
- Importação para a ZFM : duas situações diversas relativas à aquisição de insumos por empresa na ZFM:
 - Importação de insumos fornecidos por empresas estrangeiras (1): importações diretas, a partir de exportadores localizados dentro ou fora do MERCOSUL; e
 - Importação de insumos fornecidos por empresas nacionais (2): importações de matéria-prima por empresas brasileiras e que, em seguida, remetem para a ZFM os insumos necessários à industrialização.



Importação por empresa localizada na ZFM

- O Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009) estabelece a isenção do Imposto de Importação (I.I.) e do IPI na importação de insumos por empresa localizada na ZFM:

“Art. 505. A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca de Manaus, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza, bem como a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação e sobre produtos industrializados (Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 3º; e Lei nº 8.032, de 1990, art. 4º). (...)

§ 2º A isenção de que trata este artigo fica condicionada à efetiva aplicação das mercadorias nas finalidades indicadas e ao cumprimento das demais condições e requisitos estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 288, de 1967, e pela legislação complementar.”



Importação por empresa localizada na ZFM

- Fundamento legal para o IPI: art. 86 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010):

*“Art. 86. Os produtos de procedência estrangeira importados pela Zona Franca de Manaus serão desembaraçados com suspensão do imposto, **que será convertida em isenção quando os produtos forem ali consumidos ou utilizados na industrialização de outros produtos**, na pesca e na agropecuária, na instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza, ou estocados para exportação para o exterior, excetuados as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros (Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 3º, Lei nº 8.032, de 1990, art. 4º, e Lei nº 8.387, de 1991, art. 1º). (...)”*



Importação por empresa localizada na ZFM

➤ Assim também no art. 3º do Decreto-lei n. 288/1967:

“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 sôbre produtos industrializados. (...)”



Importação por empresa localizada na ZFM

Apesar de os citados dispositivos legais fazerem referência ao instituto da “isenção”, o que se verifica, na realidade, é o *diferimento* na cobrança do IPI, e a redução do valor do I.I..

Assim a Aquisição de insumos importados por empresa localizada na ZFM é beneficiada com o seguinte regime:

- IPI: suspensão no imposto na importação, posteriormente convertida em **isenção** (artigos 95 e 96 do RIPI/2010);
- I.I.: redução de 80% do imposto (art. 512 do Decreto-lei n. 288/1967).



Importação por empresa localizada na ZFM

- Decreto n. 7.212/2010 (RIPI/2010):

“Art. 95. São isentos do imposto:

I - os produtos nacionais consumidos ou utilizados na Amazônia Ocidental, desde que sejam **ali industrializados** por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, ou adquiridos por intermédio da Zona Franca de Manaus ou de seus entrepostos na referida região, 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 (Decreto-Lei nº 356, de 15 de agosto de 1968, art. 1º); (...).”

“Art. 96. **Para fins da isenção de que trata o inciso I do art. 95, a remessa de produtos para a Amazônia Ocidental far-se-á com suspensão do imposto**, devendo os produtos ingressarem na região por intermédio da Zona Franca de Manaus ou de seus entrepostos.”



Importação por empresa localizada na ZFM

- Como se percebe, a legislação brasileira, relativa aos benefícios da ZFM, veicula incentivo à importação dos insumos fornecidos **por empresas estrangeiras**, *quando destinados a empresa localizada na ZFM*, **em detrimento da aquisição de empresas brasileiras** localizadas fora do da ZFM e produtoras (ou importadoras) dos mesmos insumos.
- Dever de proporcionalidade e de equilíbrio federativo.



Venda à empresa na ZFM - Exportação

A venda de insumo à ZFM por empresa brasileira equipara-se à **exportação**.

A remessa de mercadorias de origem nacional à ZFM é equiparada a uma **exportação**, por meio do art. 4º de Decreto-Lei n. 288/1967:

*“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.**”*

A principal consequência dessa **equiparação** reside na desoneração dos produtos nacionais remetidos à ZFM, na medida em que tais remessas passam a ser alçadas ao alcance da **imunidade** às exportações.



Venda à empresa na ZFM - Exportação

- Como salientam Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, o efeito dessa equiparação “**é atribuir ao ato equiparado o mesmo regime jurídico do equiparante. Assim, a operação da remessa de mercadorias à ZFM tem, desde então, para fins fiscais, os efeitos de uma exportação brasileira para o exterior**”. (ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – ZFM – Remessa de produtos *in natura* para a Zona Franca de Manaus – Equiparação a exportação. *Revista de Direito Tributário*, n. 43, p. 84, Jan./Mar. 1988. Cf. ANDRADE, Elson Rodrigues. SUFRAMA – Incentivos fiscais – art. 40 do ADCT. *Revista de Direito Tributário*, n. 54, p. 180, Out./Dez. 1990.)
- Assim, as remessas de mercadorias de origem nacional à ZFM correspondem a típica “*exportação ficta*”.



Venda à empresa na ZFM - Exportação

Constituição Federal de 1988 determinou que, para as EXPORTAÇÕES, não incidirão impostos sobre produtos destinados ao exterior, a título de:

- IPI (art. 153, § 3º, III);
- ICMS (art. 155, § 2º, X, “a”);
- contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art. 149, § 2º, I, com as mudanças decorrentes da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001);
- hipótese dos serviços, não se aplicando o ISS (art. 156, § 3º, II) e o ICMS (art. 155, § 2º, X, “a”), nos casos em que este pode incidir;
- PIS e da COFINS, quanto às receitas decorrentes de exportação.



Venda à empresa na ZFM - Exportação

A remessa de mercadorias nacionais à ZFM corresponde, portanto a uma “exportação ficta”, a qual contempla a correlata importação de insumos: alcançada pelos benefícios a importação, concedidos às empresas localizadas na ZFM.

O Regulamento Aduaneiro trata da referida equiparação em subseção intitulada: “*Dos Benefícios Fiscais na Entrada*”.

*“Art. 506. A remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou posterior exportação, será, para efeitos fiscais, equivalente a uma **exportação brasileira para o exterior**”.*

Caso não houvesse a equiparação em tela, haveria flagrante incentivo à aquisição de mercadorias estrangeiras, em detrimento daquelas de origem nacional, o que violaria a própria finalidade da ZFM, na medida em que se trataria de medida contrária ao desenvolvimento nacional.



Insumo estrangeiro x nacional

- **Insumos estrangeiros:** a aquisição de insumos importados pelas empresas estabelecidas na ZFM é amplamente beneficiada pelos benefícios fiscais sobre a importação (a totalidade do valor do produto importado é alcançada pelos benefícios à importação, mormente pela redução do I.I.).
- **Produtos nacionais destinados à ZFM:** ainda que alcançados pela equiparação à exportação, quando tenham em sua composição produtos estrangeiros, restam, de forma irrecuperável, onerados pelo I.I. incidente sobre a importação de seus insumos.

Na importação de insumo, esta também é onerada pelos demais tributos incidentes, inclusive o IPI, (IPI, PIS/COFINS, ICMS).

Tendo em vista a natureza não cumulativa desses tributos, os valores a eles relativos serão recuperados na forma de créditos.



Insumo estrangeiro x nacional

A tributação provoca o prejudicial acúmulo de créditos para empresas eminentemente exportadoras ou cujos produtos são destinados à ZFM.

Esta possibilidade de aproveitamento do crédito, porém, não se encontra claramente delineada pela legislação brasileira, relativamente às remessas à ZFM, com a equiparação às exportações.



Conclusões

- Desvantagem e discriminação impostas ao produtor brasileiro;
- Ofensa à neutralidade concorrencial;
- Necessidade de correção da distorção verificada, o que pressupõe a extensão da vantagem relativa à importação de insumos, às importações realizadas de forma “indireta”, ou seja, *por meio da aquisição de insumos de produtor brasileiro*.
- Para tanto, é indispensável a adequação dos benefícios fiscais relativos à importação de insumos por empresas localizadas na ZFM de forma “indireta” às finalidades das normas que os veiculam; sobretudo, com relação ao reconhecimento do crédito do produtor brasileiro nessas operações.