

O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO DIREITO BRASILEIRO – A TÉCNICA DO VALOR AGREGADO PARA O PIS E A COFINS

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

São três os sistemas não-cumulativos clássicos, que comportam variações, a saber: o da compensação tributo contra tributo; o de base contra base e um terceiro, que embora seja de tributo contra tributo, não se vincula ao produto incidido, mas ao período da arrecadação. É a denominada “não-cumulatividade periódica”, como lembrado pelo saudoso tributarista José Carlos de Souza Costa Neves¹.

O Brasil, para dois dos mais importantes impostos de seu sistema — o IPI e o ICMS —, não adotou constitucionalmente “a não-cumulatividade pura” de imposto devido sobre produto entrado contra o imposto devido sobre o produto saído; nem o da base contra base, mas do tributo contra tributo periodicamente calculado sobre entradas e saídas, independentemente de a mercadoria entrada com incidência do tributo não ter saído naquele período, nem em forma de produto idêntico, nem de insumo incorporado a produto.

Não entrarei a discutir, neste breve estudo, os aspectos relacionados à fórmula constitucional adotada para os dois impostos expressamente mencionados, o IPI e o ICMS, denominada de “princípio da não-cumulatividade” e exposta nos artigos 153, § 3º, inciso II, e 155, § 2º, inciso I, assim redigidos:

“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;

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II — operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2.º 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;

Deles longamente tratei no livro *O Sistema Tributário na Constituição*, 6ª edição, Saraiva, visto que a técnica neles admitida não diz respeito às contribuições. Embora princípio obrigatório, só o é para o IPI e o ICMS².

À evidência, mesmo que a lei suprema não o dissesse, o princípio da não-cumulatividade poderia ser adotado para outros tributos, por legislação infraconstitucional, em face de não haver qualquer vedação a sua hospedagem pela Carta Magna.

Houve, por bem, todavia, o constituinte, admitir, para as contribuições sociais, o princípio da não-cumulatividade, *sem especificação da técnica a ser albergada*, para as hipóteses dos incisos I, “b”, e IV do “caput” do artigo 195, estando todos os dispositivos assim veiculados:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I — do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

.....
b) a receita ou o faturamento;
.....

IV — do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.
.....

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b, e IV do caput serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.”

Tampouco discutirei, neste estudo, se a “não-cumulatividade” seria uma “técnica” ou um “princípio”, tese debatida no início de sua implantação no País, pois irrelevante para a resposta às questões formuladas. Afirmando, apenas, que, para mim, trata-se de um princípio, enquanto definido na Constituição e, simultaneamente, uma técnica em sua aplicação³.

O que importa, para esta reflexão, é esclarecer que se, para o IPI e o ICMS, houve por bem o constituinte definir a forma pela qual a não-cumulatividade deve ocorrer, para as contribuições sociais não especifica que técnica haveria de ser aplicada, deixando, pois, em aberto esse aspecto, o que tornaria possível a adoção do regime imposto contra imposto, de base contra base ou de imposto sobre imposto por apuração periódica.

É de se lembrar, finalmente, que, quando se fala em “valor agregado”, a tributação sobre o valor adicionado, mediante sua técnica compensatória, não é de imposto contra imposto, mas de base sobre base. Vale dizer, o regime adotado nos países que introduziram a taxa sobre o valor agregado, é o de tributar o valor adicionado ao valor anterior, ou seja, a base acrescida sobre a base que antecedeu a operação⁴.

Ora, quando da introdução do princípio da não-cumulatividade para as contribuições, pela Medida Provisória 66/2002, no seu item 2, a própria exposição de motivos do diploma falava, para o PIS/Pasep, que o regime adotado seria de “valor agregado”, ou seja:

“2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, *gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)*” (*grifos meus*)⁵.

O mesmo se diga em relação à Medida Provisória 135/2003. Ao introduzir idêntica técnica para a Cofins, faz menção, no item 7, ao método indireto subtrativo, estando assim redigido:

“7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o *método indireto subtrativo*, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona” (*grifos meus*).

Ora, a referência ao “método indireto subtrativo” é o reconhecimento de que a lei adotou técnica de compensação diversa tanto da sistemática do imposto contra imposto quanto da de base contra base — embora do ponto de

vista dos registros contábeis, isto implique, como nos incentivos fiscais, uma subvenção pública, como já defendi, com Edison Fernandes, em livro intitulado *A não-cumulatividade do PIS e da Cofins*⁶.

Edison Fernandes escreve:

“VIII. Em resumo, a adoção do Método Subtrativo Indireto atribui ao crédito fiscal referente à Contribuição para o PIS e a Cofins três características que lhe dão a sua natureza, a saber:

- a) Transferência de recursos públicos para as empresas privadas;
- b) Previsão de finalidade específica;
- c) Previsão de destinação dos recursos específica.

IX. Dadas essas características, concluímos que os créditos fiscais da Contribuição para o PIS e da Cofins têm a natureza de subvenção pública⁷.

Em estudo de Sílvio Alves Corrêa e Marcos Antonio Colângelo, cujos originais eu os tenho, acentuam que:

“Na própria legislação do PIS e da Cofins não-cumulativos e da importação, encontramos este critério de apuração de crédito para insumos, com base na tributação das vendas. É o caso do previsto no artigo 17, § 2º, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que diz:

“§2º. Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação das alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins *incidentes sobre a receita decorrente da venda*, no mercado interno, dos respectivos produtos, na forma da legislação específica, sobre o valor de que trata o §3º, do art. 15 desta Lei”,

objetivando mostrar que o método é reconhecido expressamente para o PIS e a Cofins, nas hipóteses mencionadas⁸.

O problema maior que se coloca é: como enquadrar, a escrituração de um benefício e sua contabilização, à falta de específica previsão legal? Haveria a possibilidade de seu aproveitamento por força de um conjunto de princípios que, interpretados sistematicamente, permitissem a compensação em termos tais que o desiderato maior do constituinte e do legislador fossem alcançados? Tal sistemática poderia retirar direitos assegurados pela Constituição para a Zona Franca de Manaus?⁹.

Transcrevo trecho do retrocitado livro escrito com Edison Fernandes, onde apresento esta dificuldade escritural:

“Em debate que tive, com Everardo Maciel, no *Jornal do Brasil*, em março/2004, lembro-me de que não só ele como os demais participantes e jornalistas presentes concordaram haver extrema dificuldade em definir a contabilização mais adequada para nova técnica compensatória e não-cumulativa instituída para Cofins e PIS.

É de se acentuar que a pretendida neutralidade do regime não-cumulativo — que é, teoricamente, absoluta, na fórmula “imposto x imposto” e apenas relativa nas demais formas, principalmente nas que se assemelham de “base x base” ou de “créditos legais x incentivos fiscais” — pode ser completamente fulminada, conforme o tipo de contabilização, pela maior ou menor incidência do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro, em relação às operações” (*grifos não constantes do livro*)¹⁰.

O certo é que, para efeitos destas considerações, algumas conclusões já podem ser tiradas, a saber:

a) o princípio da não-cumulatividade é obrigatório para o IPI e ICMS, na modalidade imposto contra imposto, por apuração periódica;

b) é possível por legislação infraconstitucional a mesma técnica ser adotada para qualquer outra modalidade impositiva;

c) para as contribuições sociais, a técnica a ser hospedada pode ser qualquer uma das modalidades conhecidas;

d) para o PIS e a Cofins foi introduzida a técnica de base sobre base (valor agregado) ou o método subtrativo indireto;

e) que, para tais metodologias, há específicas previsões legais nas leis que as introduziu para o PIS e para a Cofins;

f) pode-se chegar, por fim, a uma solução integrativa de compensação tributária para o princípio da não-cumulatividade, por interpretação sistemática, naquelas hipóteses em que a Constituição admite incentivos, só possíveis de serem usufruídos por exegese abrangente das leis suprema e inferior¹¹.

E neste ponto passo para uma segunda linha de considerações.

O Decreto-lei nº 288/67 introduziu incentivos para viabilização da região amazônica através da criação de um pólo de desenvolvimento da região, denominado Zona Franca de Manaus.

O Decreto-lei n. 288/67, em seus artigos 1º a 9º, permitiu o desenvolvimento acelerado da região e estabeleceu o primeiro elenco de incentivos fiscais para zona de livre comércio.

E o artigo 40 do ADCT, definitivamente, incorporou pelo prazo de 25 anos, toda área incentivada, com prorrogação por mais 10 anos a partir da EC nº 42, estando ambos os dispositivos — que repito —, assim redigidos:

“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 acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”¹²

Pretendeu o Governo Federal reduzir o espectro do artigo 40 do ADCT, tendo sido rechaçado pela ADIN 310-DF, cuja ementa transcrevo:

“*AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS ICMS 1, 2 E 6, DE 1990. ALEGAÇÃO PLAUSÍVEL DE OFENSA AO ARTIGO 40 ADCT/88. Que, em face da ponderação dos riscos contrapostos, oriundos da pendência do processo, aconselha a suspensão liminar dos atos normativos impugnados. Liminar deferida. Ação Direta de Inconstitucionalidade de convênios interestaduais sobre o ICMS, celebrados em reunião do Confaz — Conselho Nacional de Política Fazendária: Litisconsórcio passivo dos estados pactuantes*”¹³.

Ressalto ainda uma vez o trecho do voto do relator Ministro Marco Aurélio, na ADIN 1799-MC/DF, em que fundamenta a forma pela qual deve ser interpretado o artigo 40 do ADCT, não admitindo mitigação de benefício:

“Ao primeiro exame, concorrem o sinal do bom direito e o risco de manter-se com plena eficácia medida provisória que, alterando a redação de dispositivo de lei aprovada pelo Congresso Nacional — do artigo 77 da Lei n° 9.532, de 10 de dezembro de 1997 — *projeta no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus, por vinte e cinco anos, mediante preceito constitucional*”¹⁴.

É que o dispositivo só pode ser interpretado de forma integral, ou seja, todo e qualquer incentivo outorgado para ofertar competitividade à região, mesmo após o DL 288/67, incorporar-se-á à política de estímulos e ficará assegurada sua permanência até 2023. É de se lembrar que o § único do referido artigo fez menção à possibilidade de alterações por lei federal apenas quanto a aspectos procedimentais, vale dizer, à forma de aprovação de incentivos, DESDE QUE NÃO INVIABILIZADORA; jamais à própria natureza e materialidade dos incentivos outorgados.

À evidência, qualquer legislação federal ou estadual que objetive retirar, reduzir ou inviabilizar incentivos fiscais assegurados até 2023, e até mesmo qualquer política específica tendente a reduzir tais direitos assegurados às empresas lá estabelecidas são de manifesta inconstitucionalidade, pois não se poderia admitir que o desiderato constitucional fosse amesquinhado por legislação inferior ou por disposições que inviabilizem a competitividade empresarial compensatória assegurada pela lei suprema, por força dos incentivos fiscais¹⁵.

É, de resto, o que, no RE 353.657, o ministro Cezar Peluso demonstrou, ao dizer que:

“Uma das formas de garantir a efetividade a essa regra constitucional é aplicar a alíquota devida à saída dos produtos, sobre o valor dos que tenham sido adquiridos no processo produtivo (matérias-primas ou insumos), porque se não anule a não-cumulatividade nessa etapa, nem se converta o benefício fiscal (isenção, alíquota zero, ou não incidência) em simples diferimento do imposto. Não se trata, portanto, de nenhuma criação pretoriana, senão do resultado da inteligência e aplicação da norma constitucional que encerra uma finalidade e institui um limite objetivo.

A crítica à adoção da alíquota da saída para os produtos adquiridos, consoante a orientação jurisprudencial da Corte, no sentido de que tal procedimento significaria seletividade às avessas, por conceder crédito maior a produtos mais onerados, os quais pelo princípio da seletividade são os supérfluos, não constou do objeto do recurso extraordinário, mas apenas dos memoriais.”

Pela inteligência exposta no voto de S. Ex^a, pode-se encontrar, no regime geral viabilizador do princípio constitucional, a forma adequada para implementá-lo, mesmo que não específica, mas apenas genericamente admitida pela legislação.

É, por fim, o que, como terceira breve consideração, o artigo 108 do CTN admite quanto à adoção da analogia integrativa (caso da correção monetária para repetições de indébito) ou à equidade, que recompassam descompassos legais, provocados por interpretações apenas formais e amputadoras do verdadeiro sentido de dispositivos¹⁶.

Nem se alegue que tal procedimento poderia esbarrar na determinação legal de que a interpretação das isenções é literal. Primeiro, porque o que a doutrina consagrou é que a interpretação das isenções deve ser sistemática e não pode violentar princípios constitucionais, como aqueles expostos no artigo 40 e 92 do ADCT¹⁷. E, segundo, porque aqui não se trata de isenção, mas de aplicação do princípio da não-cumulatividade de forma compatível com a técnica legal estabelecida pela legislação para o PIS e Cofins, a saber, o método base contra base.

Desta forma, entendo possível, à luz de princípios constitucionais, da lei com eficácia de complementar e da exegese pretoriana, defender-se a adoção de regime compensatório base por base, embora o ideal seja fazê-lo com proteção judicial¹⁸.

NOTAS

1. José Carlos de Souza Costa Neves ensina: “Com relação aos impostos não-cumulativos, três formas de cálculo do imposto a recolher são conhecidas: o sistema “base sobre base”, o sistema “imposto sobre imposto” e o sistema que toma o valor acrescido em dada operação (lucro líquido + depreciações + despesas etc.) e sobre este aplica a alíquota. O sistema “base sobre base” e o “imposto sobre imposto” não se equivalem, porque no sistema “imposto sobre imposto” qualquer variação de alíquota, ou a concessão de isenções, em etapa intermediária do processo de circulação da mercadoria, irá provocar maior arrecadação final para o Erário, com repercussão, para maior, no valor da operação de venda para consumidor final, em decorrência do chamado “efeito de recuperação”.

Tal efeito somente não se manifesta se a variação de alíquota ou a concessão de isenção recair sobre a primeira operação (ou primeiras, sucessivas) do ciclo, ou sobre a última (ou últimas, também sucessivas).

No sistema “base sobre base”, isto não ocorre. Qualquer redução de alíquota ou favor fiscal, em qualquer fase do ciclo, beneficia o consumidor final.

Este último sistema, entretanto, não é utilizado pelas dificuldades encontradas para determinar-se, a cada momento de incidência, o valor acrescido, que é, em essência, a base de cálculo.

O sistema mais utilizado, já se vê, é o do “imposto sobre imposto”, adotado no Brasil, com algumas modificações, que nos permitem afirmar que o nosso sistema de cálculo do montante do tributo devido é de uma terceira espécie: de apuração periódica” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume 5, coordenação de Ives Gandra Martins/Henry Tilbery e Hamilton Dias de Souza, ed. IBET/ed. Res. Tributária, 1979, p. 239).

2. Critiquei a imperfeição redacional dos dispositivos: “Continua o constituinte a incidir na mesma terminologia incorreta do Texto anterior. A compensação não se dá por força do imposto cobrado na operação anterior, mas do imposto incidente. O imposto poderá nunca ser cobrado, mas gerará direito a crédito, posto que a incidência é aquela determinadora do crédito, como bem já decidiu o Supremo Tribunal Federal nas questões que lhe foram levadas ou como já demonstrei em parecer sobre a matéria” (O Sistema Tributário na Constituição, 6ª. ed., Saraiva, 2007, São Paulo, p. 548).

3. Paulo Bonilha prefere denominar todo o princípio de mera técnica em seu livro “IPI-ICM – fundamentos da técnica não-cumulativa”, IBET/Resenha Tributária, 1979, p. 30-1.

4. Escrevi sobre a origem do IVA: “Embora semelhante, em variados aspectos, ao imposto sobre o valor agregado adotado, com pequenas distinções, por países da Europa e da América, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, no Brasil, tem características diferenciais mais nítidas que as convergências, razão

pela qual o seu estudo deve ser feito a partir de seus próprios contornos, com breve referência ao direito comparado.

Jean Jacques Philippe, em seu *La taxe sur la valeur ajoutée* (Ed. Berger — Levraut), ao dizer: “Impôt moderne, la TVA est cependant l’héritière d’une histoire déjà longue” (p. 21), enumera, embora de forma perfunctória, a evolução desde 1917, passando pelas “Taxes Générales sur les affaires et taxes uniques spéciales (1917-1936)”, “la taxe sur les paiements (1917-1920)”, “l’impôt sur chiffre d’affaires (1920-1936)”, “les taxes uniques (1925-1936)”, “la taxe à la production (1937-1954” até chegar à lei francesa de nº 54.404, de 10/4/1954, que instituiu a primeira TVA, substituída posteriormente pela lei de 6/1/1966, que passou a vigorar a partir de 1/1/1968” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 3, O fato gerador do ICM, co-ed. Ed. Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, 1991, p. 287).

5. Gaetano Paciello lembra a distinção do ICM em relação ao IVA europeu: “Todavia, deve ser esclarecido, desde logo, que, em relação aos “impostos sobre um valor acrescido”, o ICM tem em comum apenas a não-cumulatividade. De fato, o “imposto sobre o valor acrescido” é um imposto europeu destinado a atingir a “troca de bens e de serviços” quando realizada por “empresários”, que sofreu a influência alemã a respeito da “consideração econômica” da *fattispecie* (*wirtschaftliche betrachtungsweise*). Por conseguinte, dando relevância ao aspecto econômico e não ao aspecto jurídico, define a cessão de bens como atos translativos da mera disponibilidade econômica sobre os mesmos. No sistema do Tratado C.E.E., toda transferência de um bem ou de um serviço, em vista de sua utilidade econômica, origina o pagamento do imposto até o momento final em que o bem ou o serviço alcança o consumidor, pelo que a relevância é dada não tanto pelo aspecto econômico em si, pois, para efeitos fiscais, o que interessa mais é a mudança da utilidade econômica do bem e não a simples passagem de um para outro sujeito” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 3, O fato gerador do ICM, ob. cit., p. 178/179).

6. Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2007.

7. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ob. cit., p. 79.

8. Difere, pois, nitidamente do método aplicável ao IPI e ICMS, que como Carlos da Rocha Guimarães esclarece, sendo um dos pais do CTN: “... o valor acrescido, como sistema de cobrança, não integra a essência do fato gerador do ICM; no entanto, faz parte integrante dela o seu correlato aritmético: dos débitos apurados pela aplicação da alíquota sobre o valor das operações (preço da operação ou do mercado) devem ser abatidos os créditos decorrentes das operações anteriores, pagos pelos transmitentes das mercadorias” (*Pesquisas Tributárias* — Nova Série 10, ob. cit., p. 38).

10. Escrevi: “Todo o fulcro da questão reside em saber se aquele sistema de incentivos, que o constituinte houve por bem ofertar ao pólo maior de desenvolvimento da Amazônia, em 1966, poderia ou não ser alterado, de vez que, em se admitindo que

o pudesse ser, haveria a possibilidade de o sistema vir a ser praticamente extinto, se os benefícios fossem reduzidos à sua expressão quase nenhuma.

O espectro do artigo 40 do ADCT, que reproduz com seu parágrafo, é o seguinte: “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”, objetiva, de um lado, manter o sistema de incentivos e, de outro lado, apenas permitir, por lei federal, que “critérios de aprovação” e não “os próprios incentivos” possam ser alterados. Compreende-se tal possibilidade porque os órgãos, departamentos ou as técnicas de administração, em tese, em período tão longo, podem sofrer modificações ditadas pela busca de eficiência no atendimento dos objetivos legais ou mesmo pelo aperfeiçoamento da estrutura da Administração Pública, como foi o caso da emenda constitucional aprovada para essa finalidade.

Os incentivos, não. Se um tributo for substituído por outro ou se for introduzido um novo, o plexo de vantagens concedidas pelo sistema terá que ser mantido e assegurado, pelo menos na mesma extensão existente no momento da outorga, pelo prazo de duração da ZFM — hoje alargado para 2023, por força da EC n. 42/03” (*Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 185, fevereiro/2011, p. 143).

10. Ob. cit., p. 83/84.

11. Na Ementa da ADIN 1.799 MC/DF, em que meu escritório defendeu o Governo do Amazonas, o Ministro Marco Aurélio concedeu a liminar seguida pelos demais Ministros. Negando a possibilidade de *mitigação de incentivo*: “ADI 1799 MC/DF — DISTRITO FEDERAL

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
Relator(a): MIN. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 18/03/1999

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Ementa: ZONA FRANCA DE MANAUS — MANUTENÇÃO — INCENTIVOS FISCAIS. Ao primeiro exame, concorrem o sinal do bom direito e o risco de manter-se com plena eficácia medida provisória que, alterando a redação de dispositivo de lei aprovada pelo Congresso Nacional — do artigo 77 da Lei n° 9.532, de 10 de dezembro de 1997 — **projeta no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus, por vinte e cinco anos, mediante preceito constitucional.**

Observação: Votação: unânime.

Resultado: deferido o pedido cautelar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do § 1° do art. 77 da Lei 9.532, de 10/12/1997, na redação dada pelo art. 11 da Medida Provisória n° 1.614-16, de 05/03/1998; indeferida a cautelar relati-

vamente ao seu § 2º e julgado prejudicado o pedido cautelar quanto ao § 3º. Acórdãos citados: ADI-310, ADI-1717, ADI-1725. N.PP. :(27). Análise:(COF). Revisão:(AAF). Inclusão: 13/09/02, (MLR).

Alteração: 25/11/03, (SVF).

Partes:

REQTE.: GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS

ADVDS.: OLDENEY SÁ VALENTE E OUTRA

ADVDO.: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

REQDO.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQDO.: CONGRESSO NACIONAL” (grifos meus) (Publicação DJ 12/04/2002, p. 51, Ement. Vol. 02064-01, pp. 46, RTJ vol. 182-03, pp. 885).

12. Escrevi: “O artigo 40 foi imposição do Estado da Amazônia à Constituinte, pois seu relator era Deputado amazonense (Bernardo Cabral).

Todos os incentivos foram mantidos pelo prazo de 25 anos, isto é, até 2013.

Entendo que a redação assegura o direito adquirido no regime jurídico existente para as empresas lá situadas até 2013, independentemente de alterações feitas, por lei federal, para novos projetos ou empreendimentos.

Em outras palavras, na leitura que faço deste dispositivo, o regime jurídico, para todos os beneficiários dos estímulos mencionados até 2013, está garantido, podendo as variações que no futuro vierem a ser introduzidas por lei federal, apenas atingir empreendimentos novos, pois, para estes não há regime assegurado no que diz respeito a critérios de aprovação. Não há direito adquirido.

Para mim, o Decreto nº 205/91, no que modificou o regime passado, é inconstitucional por criar obrigação modificativa, só permitida por lei, no que concerne a novos critérios” (Comentários à Constituição do Brasil, 9º vol., Ed. Saraiva, 2002, p. 366/367).

13. STF; ADI-MC 310; DF; Tribunal Pleno; Rel. Min. Sepúlveda Pertence; Julg. 25/10/1990; DJU 16/04/1993; p. 06.429, **Número Recurso:** 310, **UF:** DISTRITO FEDERAL, **Órgão Julgador:** PLENO, **Relator:** JOSE PAULO SEPÚLVEDA PERTENCE, **Tipo Ação:** STF-ADI-MC.

14. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 185, fev./2011, Ed. Dialética, São Paulo, p. 144.

15. Leia-se: “É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação, importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição), deferiu medida cautelar para suspender, no inciso I do § 2º do art. 14 da MP 2.037-24, a expressão que exclui da isenção da Cofins e do PIS/PASEP as receitas de vendas efetuadas por empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (§ 2º — As isenções previstas no *caput* e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas: I — a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio”). O Tribunal também deferiu a liminar para, sem redução de texto, suspender a eficácia do já mencionado art. 51 da MP 2.037-24 — que convalidou os

atos praticados com base na MP 2.037-23 — relativamente ao inciso I do § 2º do art. 14 da MP 2.037-23” (STF — Pleno — Adin nº 2.348/DF — Medida Cautelar — Rel. Min. Marco Aurélio, decisão: 6-12-2000. Informativo STF, nº 213).

16. O artigo 108 do CTN tem a seguinte dicção:

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I — a analogia;

II — os princípios gerais de direito tributário;

III — os princípios gerais de direito público;

IV — a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”.

17. O artigo 111 do CTN tem a seguinte redação:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I — suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II — outorga de isenção;

III — dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

18. Lembro ementa do RE 212.486-2-RGS em que a tese do creditamento do IPI é aceita, em havendo isenção:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO n. 212.484-2 RIO GRANDE DO SUL
REDATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. NELSON JOBIM
RECORRENTE: UNIÃO FEDERAL
ADVOGADO: PFN — DOLIZETE FÁTIMA MICHELIN
RECORRIDO: VONPAR REFRESCOS S.A., SUCESSORA DE PORTO ALEGRE REFRESCOS S.A.

ADVOGADO: MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA.

ADVOGADOS: ANTONIO CARLOS GARCIA DE SOUZA E OUTROS

EMENTA: 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.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento, e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em não conhecer do recurso extraordinário.

Brasília, 05 de março de 1998. MOREIRA ALVES – Presidente. NELSON JOBIM – Redator p/o acórdão” (STF, COORD. DE ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA, DJ. 27/11/98, EMENTÁRIO nº 1.933-04, 05/03/98, TRIBUNAL PLENO).