



**UFAM**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM): A INCIDÊNCIA OU NÃO DAS  
CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS NAS VENDAS INTERNAS**

**JOFRE LUÍS DA COSTA OLIVEIRA**

**Manaus**

**2022**

**JOFRE LUÍS DA COSTA OLIVEIRA**

**ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM): A INCIDÊNCIA OU NÃO DAS  
CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS NAS VENDAS INTERNAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Universidade Federal do Amazonas, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Constitucionalidade e Direitos da Amazônia.

**Orientador: Prof. Dr. Carlos**

**Alberto de Moraes Ramos**

**Filho**

**Manaus**

**2022**

## Ficha Catalográfica

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Oliveira, Jofre Luís da Costa  
O48z Zona Franca de Manaus (ZFM) : a incidência ou não das contribuições ao PIS e à COFINS nas vendas internas / Jofre Luís da Costa Oliveira . 2022  
200 f.: il. color; 31 cm.

Orientador: Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho  
Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Amazonas.

1. Zona Franca de Manaus. 2. Desenvolvimento da Amazônia. 3. Direito ao Desenvolvimento. 4. Desigualdades Regionais. I. Ramos Filho, Carlos Alberto de Moraes. II. Universidade Federal do Amazonas III. Título

**JOFRE LUÍS DA COSTA OLIVEIRA**

**ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM): A INCIDÊNCIA OU NÃO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS NAS VENDAS INTERNAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu, da Faculdade de Direito, da Universidade Federal do Amazonas como requisito para obtenção do título de Mestre em Constitucionalismo e Direitos na Amazônia

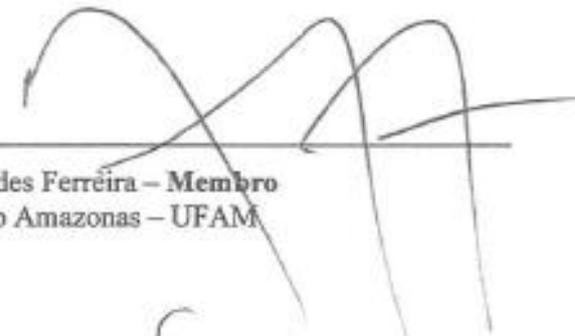
Aprovada em 18 de março de 2022

**BANCA EXAMINADORA:**



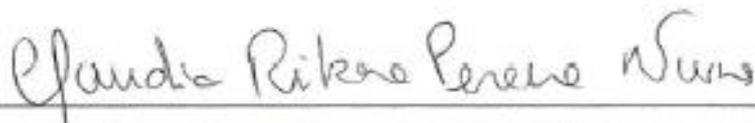
Prof. Dr. Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

Presidente



---

Prof. Dr. Adriano Fernandes Ferreira – **Membro**  
Universidade Federal do Amazonas – UFAM



Prof. Dr. Cláudia Ribeiro Pereira Nunes – **Membro**

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho a Deus, que sempre está ao meu lado, na alegria e na tristeza. Aos meus pais, Sebastião Paulo de Oliveira(in memoriam) e Olindina da Costa Oliveira (in memoriam ) que não mediram esforços para criarem sete filhos, netos e bisnetos, que sempre me apoiaram e estiveram presentes em todos momentos da minha vida. Me educaram, me ensinaram e me deram uma base sólida para que eu pudesse construir tudo aquilo que tenho na vida. A vocês, minha eterna gratidão! A minha esposa, Grace Barbosa Farias Oliveira minha eterna companheira e ao meu filho amado Pedro Henrique Farias de Oliveira. Vocês são a razão da minha vida. Amo vocês! Aos irmãos(ãs) Vera Oliveira, João Oliveira (in memoriam) , Vania Oliveira, Jorge Oliveira (in memoriam), Vanda Oliveira e Júlio Oliveira vocês sempre estarão presentes em minha memória, jamais esquecerei de vocês. Sempre se fizeram presentes na minha vida e estarão sempre em meu coração. Obrigada pelo companheirismo, apoio e amizade incondicional. Amo vocês!

## AGRADECIMENTO

Agradeço ao meu Deus, que me acompanha a cada minuto em todas as minhas jornadas, na alegria e na tristeza e nunca me abandona, por me permitir alcançar o sonho do mestrado.

Agradeço a minha família, Grace e Pedro, e todos os meus irmãos porque sempre estiveram comigo e acreditaram na minha capacidade. Por me incentivar nos meus sonhos e sempre oferecer ajuda nos momentos mais difíceis da minha vida

Agradeço aos colegas da turma de mestrado, que estiveram comigo nessa caminhada. Obrigado a vocês pelo companheirismo, pela troca de experiências, pelo apoio incondicional. A ajuda de todos foi fundamental para vencermos mais essa batalha.

Agradeço a todos os professores que fazem parte do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Amazonas, pelos ensinamentos e orientações. Agradeço pelas aulas, seminários, debates e leituras que todos nos proporcionaram, deixando meu especial agradecimento aos professores: Prof. Dr. Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, Prof. Dr. Rafael Vinheiro Monteiro Barbosa, Prof. Dr. Roger Luiz Paz de Almeida, Prof. Dr. Raimundo Pereira Pontes Filho, Prof. Dr. Erivaldo Cavalcanti e Silva Filho, Prof. Dr. Maurilio Casas Maia e Prof. Dr. Humberto Bersani por todos os ensinamentos que me transmitiram.

Agradeço aos Professores Prof. Dr. Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, Prof. Dr. Adriano Fernandes Ferreira e Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Cláudia Ribeiro Nunes que participaram da banca para o Exame de Qualificação e Defesa. Suas opiniões, contribuições, apontamentos, observações e ajustes foram essenciais para a conclusão desta pesquisa.

Agradeço também a Universidade Federal do Amazonas, ao Programa de Pós-Graduação, Mestrado em Constitucionalismo e Direitos na Amazônia, que, mesmo com todas as dificuldades, principalmente nesse momento de pandemia, honrou, com muita dignidade o comprometimento com a qualificação e aprimoramento intelectual de seus alunos.

Quero agradecer, também, ao meu orientador Prof. Dr. Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, primeiramente por ter aceitado caminhar ao meu lado nessa empreitada árdua que é o Mestrado. Muito obrigado pelos livros que o senhor me disponibilizou e que foram muito úteis. Muito obrigado pelos conselhos e orientações que foram fundamentais para que eu pudesse chegar até aqui e concluir mais uma etapa. Meu profundo respeito, minha gratidão e minha eterna admiração. Obrigado pela confiança!

Por fim, agradeço a todas aquelas pessoas que passaram por minha história, como colegas de classe, de emprego, amigos de todas as áreas que participaram dessa caminhada, me incentivando, torcendo por mim. Obrigado pela amizade e me desculpe se em algum momento eu desapontei vocês. A todos, o meu muito obrigado!

## RESUMO

A relação entre o Fisco e o contribuinte quase sempre foi marcada por intensa disputa, principalmente num cenário agravado pela pandemia. A elevada carga tributária brasileira e a necessidade crescente de financiamento dos gastos públicos são situações que agravam ainda mais essa disputa. Nesse contexto, a cobrança das contribuições para o PIS e para a COFINS dentro da ZFM, uma área dotada de incentivos especiais que foi “constitucionalizada pelo art.40 do ADCT da CRFB de 1988, tem sido questionada judicialmente.

Esta pesquisa se propõe a resolver o seguinte problema: Como conciliar a arrecadação para o PIS e para COFINS dentro de uma área especial, que possui salvaguarda constitucional (ZFM), que está situada numa das mais importantes regiões do País. Pretendemos responder a seguinte questão: se as empresas sediadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) devem ou não recolher as contribuições para o PIS e a Cofins sobre as receitas oriundas das vendas as outras empresas ou pessoas físicas instaladas no mesmo local?

Para tanto analisamos três julgados: o RE nº 592891, o RE nº 596614 e o Resp nº 1,276.5640 que nos serviram como parâmetro. Além disso, fizemos uma vasta pesquisa bibliográfica. Durante a pesquisa identificamos que houve um choque de princípios constitucionais que foram solucionados pela técnica do sopesamento. A partir desses estudos podemos concluir que prevaleceu o princípio do Federalismo, da redução das desigualdades regionais, do desenvolvimento sustentável, do direito ao desenvolvimento. Por isso, a tese vencedora foi aquela defendida pelos contribuintes.

**Palavras chaves: Zona franca de Manaus, Desenvolvimento da Amazônia, Direito ao Desenvolvimento; Desigualdades Regionais.**

## **ABSTRACT**

The relationship between the tax authorities and the taxpayer was almost always marked by intense dispute, especially in a scenario aggravated by the pandemic. The high Brazilian tax burden and the growing need to finance public spending are situations that further aggravate this dispute. In this context, the collection of contributions to PIS and COFINS within the ZFM, an area with special incentives that was “constituted by art.40 of the ADCT of the CRFB of 1988, has been questioned in court. This research proposes to solve the following problem: How to reconcile the collection for PIS and COFINS within a special area, which has constitutional safeguard (ZFM), which is located in one of the most important regions of the country. We intend to answer the following question: whether companies headquartered in the Manaus Free Trade Zone (ZFM) should or should not collect contributions to PIS and Cofins on revenues from sales to other companies or individuals installed in the same location? To do so, we analyzed three judgments: RE No. 592891, RE No. 596614 and Resp No. 1,276.5640 that served as a parameter. In addition, we did extensive research bibliographic. During the research we identified that there was a clash of constitutional principles that were solved by the balancing technique. From these studies we can conclude that the principle of Federalism prevailed, of the reduction of regional inequalities, of sustainable development, of the right to development. Therefore, the winning thesis was the one defended by the contributors.

**Keywords:** Manaus Free Zone, Amazon Development, Right to Development; Regional Inequalities

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

|           |   |
|-----------|---|
| ADCT      | Ato das Disposições Constitucionais Transitórias                                      |
| ADI       | Ação Direta de Inconstitucionalidade  |
| ALC       | Área de Livre Comércio  |
| BASA      | Banco da Amazônia S/A   |
| BNDES     | Banco de Desenvolvimento Social   |
| CDHNU     | Comissão de Direitos Humanos das Nações Unidas  |
| CEDH      | Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos Humanos e das Liberdades Fundamentais |
| CEPAL     | Comissão Econômica para América Latina e Caribe                                       |
| CIAT      | Centro Interamericano de Administrações Tributárias                                   |
| Codevasf  | Companhia de Desenvolvimento do São Francisco   |
| COFINS    | Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social                                |
| COFINS    | Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social                                |
| CPC       | Código de Processo Civil  |
| CRFB/88   | Constituição da República Federativa do Brasil de 1988                                |
| CSSL      | Contribuição Social sobre o Lucro líquido   |
| CTN       | Código Tributário Nacional  |
| CVSF      | Comissão do Vale do São Francisco   |
| D.L.      | Decreto-Lei   |
| DNOCS     | Departamento Nacional de Obras contra as Secas  |
| DUDH      | <i>Declaração Universal dos Direitos Humanos</i>                                      |
| EIZOF     | Entrepasto Internacional da Zona Franca de Manaus                                     |
| EMBRAPA   | Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária   |
| FAT       | Fundo de Amparo ao Trabalhador  |
| FCO       | Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste                                 |
| FGV       | Fundação Getúlio Vargas   |
| FINSOCIAL | Contribuição para o Fundo de Investimento Social                                      |
| FMPES     | Fundo de Apoio à Micro e Pequena Empresa do Estado do Amazonas                        |

|        |   |
|--------|---|
| FNE    | Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste   |
| FNO    | Fundo Constitucional de Financiamento do Norte  |
| FTI    | Fundo de Turismo, Infraestrutura e Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas   |
| GT     | Gastos Tributários  |
| IBAMA  | Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis  |
| IBGE   | Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística   |
| ICMBio | Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade   |
| ICMS   | Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação |
| IDEB   | Índice de Desenvolvimento da Educação Básica  |
| IDH    | Índice de Desenvolvimento Humano  |
| IFOCs  | Inspetoria Federal de Obras contra Secas  |
| II     | Imposto de Importação   |
| INPA   | Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia   |
| INPE   | Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais   |
| INSS   | Instituto Nacional do Seguro Social   |
| IPI    | Imposto sobre Produtos Industrializados   |
| IPTU   | Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana  |
| IRPF   | Imposto de Renda Pessoa Física  |
| IRPJ   | Imposto de Renda de Pessoa Jurídica   |
| ITBI   | Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter-vivos  |
| ITR    | Imposto Territorial Rural   |
| LOPS   | Lei Orgânica da Previdência Social  |
| MP     | Medida Provisória   |
| OCDE   | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico   |
| ODS    | Objetivos de Desenvolvimento Sustentáveis das Nações Unidas.  |
| OMC    | Organização Mundial do Comércio   |
| ONU    | Organização das Nações Unidas   |
| P&D    | Pesquisa e desenvolvimento  |

|                      |  |
|----------------------|--|
| PBPQ                 | Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade                                     |
| PDP                  | Política de Desenvolvimento Produtivo  |
| PFN                  | Procuradoria da Fazenda Nacional   |
| PIB                  | Produto Interno Bruto  |
| PIB <i>percapita</i> | Produto Interno Bruto por Habitante  |
| PIDCP                | Pacto Internacional sobre os Direitos Cíveis e Políticos                             |
| PIDESC               | Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais                     |
| PIM                  | Polo Industrial de Manaus  |
| PIS                  | Programa de Integração Social  |
| PITCE                | Política Industrial Tecnológica e de Comércio Exterior                               |
| PPB                  | Processo Produtivo Básico  |
| PRODES               | Projeto de Estimativas de Desflorestamento da Amazônia                               |
| RE                   | Recurso Extraordinário   |
| REINTEGRA            | Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as empresas exportadoras |
| Resp.                | Recurso Especial   |
| RFB                  | Receita Federal do Brasil  |
| SIDERAMA             | Companhia Siderúrgica da Amazônia  |
| SPVEA                | Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia                       |
| STF                  | Supremo Tribunal Federal   |
| STJ                  | Superior Tribunal de Justiça   |
| SUDAM                | Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia                                      |
| SUDENE               | Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste                                      |
| SUFRAMA              | Superintendência da Zona Franca de Manaus  |
| TRF                  | Tribunal Regional Federal  |
| UFAM                 | Universidade Federal do Amazonas   |

## LISTA DE QUADROS

|          |  |    |
|----------|--|----|
| Quadro 1 | Base legal Imposto de Importação (II)                        | 55 |
| Quadro 2 | Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)                | 56 |
| Quadro 3 | Redução de 75% do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) | 56 |
| Quadro 4 | Isenção da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS         | 56 |
| Quadro 5 | Isenção do ICMS  | 58 |
| Quadro 6 | Incentivos Municipais  | 59 |
| Quadro 7 | Base legal e natureza jurídica dos incentivos à ZFM          | 59 |

## LISTA DE TABELAS

|          |   |    |
|----------|---|----|
| Tabela 1 | Setor Industrial(ZFM): Principais Custos de Produção x Faturamento - (2015-2021)            | 61 |
| Tabela 2 | Gasto Tributário por espécies em 2018   | 62 |
| Tabela 3 | Gasto Tributário por Regiões no Brasil em 2018  | 63 |
| Tabela 4 | Projeção Receitas – PPA- Manaus (2022-2025)   | 64 |
| Tabela 5 | Cidade de Manaus – Principais Indicadores Econômicos/Sociais                                | 67 |
| Tabela 6 | Posição Ocupada pelos 100 Maiores Municípios, em relação ao Produto Interno Bruto(PIB-2019) | 69 |

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| ABSTRACT.....  | 8  |
| LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....  | 9  |
| LISTA DE QUADROS.....  | 12 |
| LISTA DE TABELAS.....  | 13 |
| <b>SUMÁRIO</b> .....   | 14 |
| INTRODUÇÃO.....  | 17 |
| CAPÍTULO 1 – A ZONA FRANCA DE MANAUS COMO UM INSTRUMENTO<br>DE POLÍTICA PÚBLICA PARA PROMOVER O DESENVOLVIMENTO<br>ECONÔMICO E REDUZIR AS DESIGUALDADES.....   | 27 |
| 1.1 Elementos básicos da função do Estado e contextualização do ambiente<br>amazônico.....   | 28 |
| 1.2 Aspectos gerais da Zona Franca de Manaus (ZFM).....  | 34 |
| 1.2.1 Tipos de incentivos.....   | 42 |
| 1.2.1.1. Tributos Federais.....  | 42 |
| 1.2.1.2 Tributos Estaduais.....  | 43 |
| 1.2.1.3 Tributos Municipais.....   | 43 |
| 1.2.1.4. Demais incentivos (extrafiscais).....   | 43 |
| 1.3 A natureza jurídica dos tributos previstos no modelo ZFM.....  | 47 |
| 1.3.1 Imunidade tributária.....  | 47 |
| 1.3.2 Isenção.....   | 49 |
| 1.3.3 Diferença entre imunidade e isenção.....   | 50 |
| 1.3.4 A natureza jurídica dos tributos previstos no modelo ZFM.....  | 51 |
| 1.3.4.1 Incentivos Federais.....   | 56 |
| 1.3.4.1.1 Redução de até 88% do Imposto de Importação (II) sobre os insumos<br>destinados à industrialização.....  | 56 |
| 1.3.4.1.2 Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....  | 57 |
| 1.3.4.1.3 Redução de 75% do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ),<br>inclusive adicionais de empreendimentos classificados como prioritários para o<br>desenvolvimento regional, calculados com base no Lucro da Exploração até 2013<br>57 |    |
| 1.3.4.1.4 Isenção da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins nas operações<br>internas na Zona Franca de Manaus.....   | 57 |
| 1.3.4.2 Incentivos Estaduais.....  | 59 |
| 1.3.4.3 Incentivos Municipais.....   | 59 |
| 1.3.4.4 Síntese – Base legal e natureza jurídica dos incentivos à ZFM.....   | 60 |
| 1.4 Desempenho da Zona Franca de Manaus (ZFM).....   | 61 |

|   |            |
|---|------------|
| 1.4.1 Custos fiscais da Zona Franca de Manaus .....   | 63         |
| 1.5 Impacto da ZFM sobre a desenvolvimento da região .....  | 65         |
| Figura 01 – ARRECADAÇÃO DO ICMS (2013 A 2022) ESTADO DO<br>AMAZONAS – EM Milhões de Reais .....   | 66         |
| 1.6 A ZFM como um instrumento de preservação dos recursos naturais da Amazônia<br>.....   | 70         |
| <b>CAPÍTULO 2 –ASPECTOS GERAIS,CONSTITUCIONAIS SOBRE O PIS E A<br/>COFINS E O DIREITO AO DESENVOLVIMENTO .....</b>  | <b>82</b>  |
| 2.1 Breve histórico normativo do PIS .....  | 82         |
| 2.2 Breve histórico normativo da COFINS .....   | 84         |
| 2.3 Conceitos fundamentais do PIS e da COFINS.....  | 86         |
| 2.3.1 A incidência monofásica, a cumulatividade e a não cumulatividade .....  | 87         |
| 2.3.2 Faturamento e Receita .....   | 88         |
| 2.4 Aspectos Constitucionais sobre o PIS e a COFINS .....   | 90         |
| 2.5 Hipóteses legais de imunidade/isenção do PIS e da COFINS.....   | 92         |
| 2.6 Direito ao Desenvolvimento, Desenvolvimento e as Desigualdades Regionais...   | 97         |
| 2.6.1 As dimensões dos direitos fundamentais .....  | 97         |
| 2.6.2 O conceito de direito ao Desenvolvimento e sua relação com o princípio da<br>dignidade da pessoa humana e com a cidadania .....   | 102        |
| 2.6.3 O Desenvolvimento na Constituição Federal de 1988 e papel do sistema<br>tributário em busca do Desenvolvimento.....   | 106        |
| 2.6.4 O federalismo fiscal como instrumento de redução das desigualdades regionais<br>e a concepção jurídica do desenvolvimento .....   | 110        |
| 2.7 Princípio da isonomia geral e tributária .....  | 115        |
| <b>3 A CONTROVÉRSIA EXISTENTE PARA A COBRANÇA DO PIS E DA<br/>COFINS DENTRO DOS LIMITES GEOGRÁFICOS DA ZFM – O EMBATE<br/>JURÍDICO TRAVADO ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE NA BUSCA<br/>DE UMA SOLUÇÃO. ....</b> | <b>121</b> |
| 3.1 Estudos de casos – Recurso Extraordinário (RE) nº 592891, Recurso<br>Extraordinário (RE) nº 596614 e Recurso Especial nº 1.276.540.....   | 121        |
| 3.1.1 Recurso Extraordinário (RE) nº 592891.....  | 121        |
| 3.1.2 Recurso Extraordinário (RE) nº 596614 .....   | 153        |
| 3.1.3 Recurso Especial (Resp) nº 1.276.540.....   | 153        |
| 3.2 Proposição de uma solução para a controvérsia apresentada .....   | 157        |
| 3.2.1 Análise crítica dos argumentos apresentados pelo Fisco e pelo contribuinte no<br>caso da cobrança das contribuições ao PIS e à COFINS sobre as receitas de<br>prestação de serviços dentro da ZFM.....    | 168        |
| <b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>   | <b>177</b> |
| <b>REFERÊNCIAS .....</b>  | <b>183</b> |

|  |     |
|--|-----|
| FIGURA 2 – MAPA DA ZONA FRANCA DE MANAUS E OUTRAS ARÉAS<br>INCENTIVAS PELA SUFRAMA ..... | 196 |
| FIGURA 3 - MAPA DAS ARÉAS INCENTIVAS PELA SUFRAMA (ZF e ALC)<br>.....                    | 197 |
| FIGURA 4 – TAXA PRODES AMAZÔNIA– 2004 A 2021 .....                                       | 198 |
| Taxa PRODES Amazônia - 2004 a 2021 (km2).....  | 198 |
| FIGURA 5 – GRÁFICO ARRECADAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES<br>RFB – 2017 A 2021 .....   | 199 |
| FIGURA 6 – GRÁFICO IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RFB – 2017 A 2021 .                          | 200 |

## INTRODUÇÃO

As atividades econômicas na Amazônia, até a década de 50, concentravam-se na cidade de Belém, capital do Estado do Pará. A cidade concentrava a maior densidade demográfica na Região e possuía uma infraestrutura econômica dotada de um porto com acesso direto ao Oceano Atlântico, ligando-se por terra às demais regiões do País (BOTELHO,2006).

Manaus, capital do Amazonas, maior estado territorial brasileiro, com uma área de 11.401 km<sup>2</sup> contava, à época, com uma população de 150 mil habitantes. Sua economia era frágil, representada por um mercado reduzido e de baixo poder aquisitivo. Operava como um mero entreposto comercial, realizando atividades de extração de castanha, borracha, madeira em tora, pau rosa, cumaru, resinas, sementes oleaginosas e essências aromáticas. Comercializava, no âmbito da cidade, peixes, quelônios, e alguns subprodutos do tipo couros e peles silvestres (BOTELHO,2006).

Nesse cenário sombrio e sem perspectivas de mudanças, a capital amazonense definhava em termos urbanos, econômicos e sociais, surgiu então a ideia da criação de um Porto Franco que seria o embrião da futura ZFM, com a finalidade de promover a integração econômica da região. Um projeto geopolítico idealizado no final dessa década, de iniciativa do Deputado Federal Francisco Pereira da Silva foi acolhido e aprovado, sendo posteriormente transformado na Lei nº 3.173 de 06 de junho de 1957, pelo então presidente Juscelino Kubitschek. Por razões de ordem burocrática, que impedia seu regular funcionamento, somente dez anos depois ganhou a devida operacionalidade (PEREIRA,2006).

O modelo inicialmente concebido foi reformulado e ampliado pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Objetivou-se viabilizar uma base econômica para a região. A ZFM passou a ser considerada como uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar, no interior da Amazônia, centros industriais, comercial e agropecuário dotados de condições econômicas que permitissem seu desenvolvimento, isso face aos fatores locais e a grande distância em relação aos centros consumidores de seus produtos (PEREIRA,2006).

Passado essa fase embrionária, a administração da área econômica passou a ser exercida pela Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, entidade autárquica, criada pelo Decreto-Lei 288/67, com personalidade jurídica, patrimônio, autonomia administrativa e financeira próprios, estabelecida na cidade de Manaus. Essa autarquia deveria gerenciar os incentivos e controlar os projetos industriais, expandindo suas ações para os demais estados da Amazônia Ocidental.

A SUFRAMA viabilizou, nos últimos anos, a implantação de três polos que compõem a ZFM – o polo comercial, industrial e agropecuário. Tem como missão: “Promover o desenvolvimento econômico regional, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em educação, ciência, tecnologia e inovação, visando à integração nacional e inserção internacional competitiva (SUFRAMA,2006).

Segundo Maia (2003, p. 43) as primeiras indústrias que se instalaram no Distrito Industrial iniciaram sua produção em 1972. No início processavam-se apenas as peças importadas. Com o tempo surgiram as indústrias de materiais ópticos, de relógios, eletroeletrônicos e de informática. O setor comercial registrou sensível evolução devido à ausência de limitação de importação de produtos, exceção feita às armas e munições, fumos, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiro e perfumes. Estimulado pela venda de produtos com importações proibidas nos outros estados brasileiros, Manaus passou a contar com um grande fluxo turístico doméstico, tendo havido também expansão do setor terciário.

Durante os anos de 1975 a 1990 a política industrial que norteava as ações no Brasil tinha como preocupação maior a produção de insumos. Especificamente, com relação à ZFM, como afirma Lins (1979), perseguiam-se as metas estabelecidas pelo Decreto-Lei 288/67, relativas à manutenção dos centros comercial, industrial e do distrito agropecuário. Nesse período foram editados os Decretos-Leis nº 1.355/74 e nº 1.435/75 estabelecendo-se os índices mínimos de nacionalização para os produtos industrializados na ZFM e comercializados nas demais cidades brasileiras. Também foram estabelecidos contingenciamentos para os limites máximos globais anuais de importação e, através do Decreto nº 92.560, de 16 de abril de 1986, foi prorrogado, pela primeira vez, o prazo de vigência do modelo da ZFM, de 1997 para 2007. (SUFRAMA,2006)

Com o advento da Lei nº 8.387/91, foram estabelecidas profundas mudanças no modelo da ZFM. Passando a vigor uma nova política Industrial, caracterizada pela

abertura da economia brasileira e pela redução do Imposto de Importação para o restante do país. Nessa fase a SUFRAMA adotara o planejamento corporativo dando início a uma gestão dos processos produtivos básicos, desenvolvendo ações para atrair e promover investimentos, difundindo os efeitos positivos do Pólo Industrial de Manaus (PIM). Também, a partir desse novo marco, foi dada ênfase à qualidade e produtividade. Implantou-se o Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade e Programa de Competitividade Industrial. (SUFRAMA,2006)

A adaptação a esse novo cenário criado através da Lei 8387/91 caracterizou-se: pela perda de relevância da atividade comercial; pela eliminação dos limites máximos globais anuais de importação (Decreto nº 205/91); pela adoção de redutor de 88% do Imposto de Importação para a ZFM (Lei 8.387/91); pela adoção do Processo Produtivo Básico; pela definição de que as indústrias de produção de bens e serviços de informática deveriam aplicar, anualmente, no mínimo 5% do seu faturamento bruto em atividades de pesquisa e desenvolvimento a serem realizadas na Amazônia e, as indústrias instaladas no PIM deram início a um amplo processo de modernização industrial, com ênfase à automação, qualidade e produtividade. Não restam dúvidas que a ZFM, por mais de cinco décadas, tem sido uma das mais importantes políticas de desenvolvimento regional do Brasil, pois o modelo utiliza de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais. (SUFRAMA,2006) (OLIVEIRA, 2011)

A Zona Fraca de Manaus (ZFM) é uma área de incentivos fiscais que foi criada com a finalidade de desenvolver a região amazônica. A partir de incentivos legais, notadamente através de isenções e atribuições de alíquota zero para tributos específicos, foi criada uma zona de tributação reduzida, o que possibilitou a instalação de empresas que fomentaram o desenvolvimento de um “polo industrial” e de um intenso comércio, local, inter-regional e internacional, que, atualmente, marcam a área beneficiada.

Tais favores fiscais encontram-se plenamente justificados, no objetivo da República Federativa do Brasil expresso no **art. 3º, inciso III**, no compromisso previsto no **art. 23, VI**, e na previsão constante da parte final do **inciso I do art. 151**, todos da **CF/88**, os quais preveem:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

III - Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;...

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:(...)

VI - Proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Daí a previsão do art. 1º do Decreto-Lei nº 288/67, sua lei instituidora, que assim estabelece:

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

Nosso campo de observação selecionado estará situado na área de abrangência da Zona Franca de Manaus (ZFM). Ultimamente, diversas teses têm sido desenvolvidas com propósito de proteger e fazer valer os incentivos fiscais dessa importante área especial, que recentemente completou 50 anos de idade, entre elas, citamos: o creditamento de IPI de insumos da ZFM para as empresas situadas no restante do território nacional, e a venda de mercadorias para a ZFM com isenção do PIS e da Cofins devido a equiparação à exportação.

Nosso objetivo é estudar se o Fisco Federal possui o direito de cobrar as contribuições para o PIS e para COFINS das empresas situadas na área geográfica da ZFM, mesmo que essas realizem vendas para as pessoas físicas e jurídicas residentes nesta área especial. Assim, o tema da presente pesquisa é: ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM): A INCIDÊNCIA OU NÃO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS NAS VENDAS INTERNAS.

A Constituição Federal de 1988, a constituição cidadã, trouxe no seu bojo um rol de direitos e garantias fundamentais que devem ser observados por todos, principalmente pelo Estado que assumiu vários papéis, entre os quais, uma dos mais

importantes foi de arrecadar tributos que serão utilizados na manutenção das atividades públicas, na promoção do desenvolvimento social e na consecução do bem comum. Contudo, o Estado deve realizar esse ofício observando, principalmente, os princípios expressos no caput do Art.37 da CF/88, quais sejam: princípio da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A crise econômica/fiscal brasileira tem se agravado nos últimos anos e acirrado a disputa entre o fisco e contribuinte, configurando uma verdadeira grande batalha: De um lado a administração Pública Federal ávida em cobrar tributos e de outro lado o contribuinte tentando se livrar do ônus de pagar tributos, já que o país possui uma das mais elevadas cargas tributárias do planeta.

É notório que o Governo Federal tem adotado uma estratégia de instituir contribuições especiais nas últimas décadas, por dois motivos básicos: as contribuições podem ser cobradas sobre o mesmo fato gerador dos impostos e o produto do recolhimento delas não tem a obrigação de serem repassadas aos demais entes. A prova disso é que se analisarmos o relatório de arrecadação Federal<sup>1</sup> do período de 1995 até 2019 notaremos que a participação das contribuições para o PIS e a COFINS gira em torno dos 20% da arrecadação total, incluindo a receita previdenciária e as receitas administradas por outros órgãos. Para termos uma ideia dessa magnitude, as principais receitas do Fisco Federal são: com imposto de renda (física e jurídica) e com a receita previdenciária (INSS) que correspondem cerca 28% sobre a receita total cada uma, ou seja, a arrecadação para o PIS e a COFINS ocupa a terceira posição neste “ranking”.

Nosso problema está perfeitamente identificado, qual seja: Como conciliar a arrecadação de um dos mais importantes tributos (PIS/COFINS) dentro de uma área especial, que possui salvaguarda constitucional (ZFM) e que está situada em uma das mais importantes regiões do país, onde se faz presente, simplesmente, a maior reserva florestal do mundo. Qual, ou quais princípios deve prevalecer em detrimento a outros?

Diante desse cenário surge a seguinte questão: as empresas sediadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) devem ou não recolher as contribuições para o PIS e a Cofins sobre as receitas oriundas das vendas as outras empresas ou pessoas físicas instaladas no mesmo local?

---

<sup>1</sup> <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>

A presente pesquisa tem o objetivo de apresentar a solução dessa controvérsia, para tanto elaboramos a seguinte hipótese que deve ser testada: A cobrança das contribuições para o PIS e para COFINS sobre as operações internas da ZFM são legais e importantes para a arrecadação do Fisco Federal e, portanto, devem ser cobradas na sua totalidade, apesar de estarem, aparentemente, amparadas pelo instituto da imunidade tributária.

Dois importantes julgados do STF e um julgado do STJ serão utilizados como referencial teórico, a fim de validar ou não a hipótese levantada na presente. Trata-se dos Recursos Extraordinários (RE) n<sup>os</sup> 592891 e 596614, e o Resp n<sup>o</sup> 1.276.540 (STJ). No RE n<sup>o</sup> 596614, o STF, por maioria, fixou a seguinte tese de repercussão geral da questão constitucional reconhecida no RE 592.891 (Tema 322): “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constantes do art.43, § 2<sup>o</sup>, III, da Constituição Federal/1988, combinada com o comando do art.40 do ADCT. No RE n<sup>o</sup> 592891, o Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário. Em seguida, por unanimidade fixou a seguinte tese: Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constantes do art.43, § 2<sup>o</sup>, III, da Constituição Federal/1988, combinada com o comando do art.40 do ADCT.

Ocorre que o Governo Federal não aceita essa tese de imunidade das contribuições nas operações realizadas dentro do perímetro da ZFM, tanto que tem recorrido constantemente das ações judiciais que são movidas pelo contribuinte, neste sentido não tem logrado êxito. Ressaltamos que essa disputa tem chegado ao STF, sendo que todos os contribuintes têm vencido essa disputa. Contudo, em relação a essa situação existem dois tipos de contribuintes: aqueles que estão brigando por seus interesses através de ações judiciais; e aqueles que não tem conhecimento e nem tão pouco interesse, provocando uma desigualdade entre eles, já que alguns pagam e outros não as referidas contribuições.

Desde sua criação a ZFM vem sendo pressionada pelo Governo Federal a se reinventar constantemente, novas áreas incentivadas em outras localidades têm sido criadas e, até mesmo, os Estados mais desenvolvidos têm fomentado políticas de incentivo fiscais que reduzem as vantagens competitivas da região, são as chamadas

de “guerras fiscais” entre os Entes Federais. Nesse cenário, o PIM sofre um constante assédio das empresas instaladas que a todo instante ameaçam fechar as suas fábricas e transferi-las para outros centros. Desta forma, qualquer item de custo assume uma importância considerável no preço final do produto. Os tributos são, sem dúvida, um dos itens mais importante do custo, pois é sabido que o Brasil possui uma das maiores carga tributária do mundo. Assim, o recolhimento ou não da contribuição para o PIS e para a COFINS pode definir se a indústria opera ou não no PIM.

Sendo assim, o tema escolhido para o desenvolvimento dessa pesquisa assume grande importância, uma vez que pode significar, em última instância, a sobrevivência ou não da própria ZFM. O assunto também interessa diretamente ao Fisco Federal que arrecada grande quantia com as referidas contribuições no Estado do Amazonas. Abrir mão desses recursos pode comprometer ainda mais a arrecadação de tributos no Brasil. A pesquisa se enquadra perfeitamente no contexto de pesquisa desenvolvida pelo autor, uma vez que já realizou pesquisas em áreas relacionadas. Assim, a pesquisa reveste-se de uma importância considerável, já que envolve temas sensíveis da nossa sociedade, principalmente o uso adequado do dinheiro público, descentralização do desenvolvimento nacional e combate às desigualdades sócio regionais.

Pretendemos que o presente estudo proporcione algumas contribuições, entre as quais, citamos: um melhor conhecimento da ZFM, desmistificando alguns conceitos entre os quais se encontra o mais pernicioso de todos: Que a ZFM é uma feroz consumidora de recursos públicos, recursos esses que são materializados através da isenção e/ou redução de tributos. A chamada desoneração tributária. Mostraremos ao longo desta pesquisa que o modelo possui algumas falhas, mas trouxe também inúmeros benefícios à região a ponto de realmente não termos ideia de como ela estaria atualmente se a ZFM não houvesse sido fundada há pouco mais de cinco décadas.

Outra contribuição esperada é suscitar o debate sobre os incentivos fiscais da ZFM como efetivo instrumento de desenvolvimento socioeconômico da região. Questionando o papel de todos: Governos, empresas, entidades e a sociedade de forma geral no processo de geração de riqueza e ocupação territorial, sem nos esquecer da mais importante variável: o meio-ambiente sustentável. Para lograr êxito, toda e qualquer política pública que vise ao desenvolvimento da região deverá

promover a harmonia entre o homem amazônico, o meio ambiente e vocação econômica regional.

Adicionalmente o presente estudo também pode contribuir para o meio acadêmico, uma vez que, infelizmente, ainda são escassos os estudos sobre a região e, principalmente, sobre a ZFM. Esperamos que nossa pesquisa influencie positivamente nossos professores e alunos a produzirem mais textos e que esses conhecimentos sejam compartilhados com toda a sociedade.

Com a apresentação do tema, do problema a ser solucionado, da hipótese assumida, das razões e dos motivos para a pesquisa sobre o tema; o objetivo geral e os objetivos específicos poderão ser definidos.

Os caminhos e os instrumentos que foram utilizados tanto para o projeto de pesquisa quanto para a dissertação, foram: quanto à abordagem: uma pesquisa qualitativa; Quanto à natureza: uma pesquisa aplicada; quanto aos procedimentos: uma pesquisa bibliográfica e documental. Já o método de coleta de dados: foi realizada uma revisão bibliográfica; uma pesquisa legislativa e jurisprudencial (documental). Tendo sido utilizado o método de abordagem dialético, comparativo e histórico.

O método que foi utilizado o no presente estudo foi o hipotético-dedutivo, uma vez que os conhecimentos disponíveis são insuficientes para explicar o fenômeno, gerando, assim o problema. Ao Utilizarmos o método hipotético-dedutivo, procuraremos evidências empíricas que ou derrubem ou corroborem a hipótese apresentada.

Os(as) principais autores(as) que serão utilizados para a fundamentação da nossa pesquisa são: Humberto Àvila, Andrei P. Velloso, Calixto Salomão Filho, Gilberto Bercovici, Luiz Alberto Gurgel de Faria, José Souto Maior Borges, Pedro de Barros Carvalho, Nelson Nery Jr., Hugo de Brito Machado, Paulo Bonavides, Humberto Gouveia, Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, Regina Helena Costa, Denise Lucena Rodrigues, Robério Nunes dos Anjos Filho, José Wilson Ferreira Sobrinho Marcelo Magalhaes Peixoto. Edmar Oliveira Andrade filho, Achiles Augustus Avallo, Raquel Mercedes Motta Xavier, Rodrigo Camamori Petry. Além disso, utilizamos uma vasta gama de dados da SUFRAMA, RECEITA FEDERAL e IBGE, entre outros.

A dissertação foi dividida, para sua melhor compreensão, em capítulos. Procuramos, nos dois primeiros capítulos, fazer a fundamentação teórica sobre a pesquisa, para, no último, apresentar como e de que forma o problema seria analisado, para que, finalmente, apresentássemos uma solução da problemática. Assim, no primeiro capítulo apresentaremos noções básicas das funções clássicas do Estado na economia, com foco nas correções dos desequilíbrios de mercado. Em seguida, abordaremos os aspectos gerais da ZFM com a pretensão de responder questões cruciais, como: O que é o modelo? Como foi criado e por quê? Quais as suas principais características? Quais as fases ou ciclo pelo qual o modelo atravessou? Qual o prazo de vigência do modelo e suas prorrogações? Como ocorreu a “constitucionalização” do modelo? Quais os fundamentos constitucionais gerais que dão sustentáculos a ZFM? Quais os tipos de incentivos ofertados e a sua respectiva classificação doutrinária. Finalizando o capítulo abordaremos: o desenvolvimento da ZFM, os custos fiscais do modelo, o impacto da ZFM sobre o desenvolvimento da Região, e a ZFM como um instrumento de preservação dos recursos naturais da Amazônia.

O Segundo capítulo versará sobre um breve histórico normativo das contribuições para o PIS e COFINS, além de apresentar conceitos fundamentais, como o faturamento e receita; incidência monofásica, cumulatividade e não cumulatividade. Discorreremos sobre os aspectos gerais, constitucionais das contribuições para o PIS e para a COFINS. Apresentaremos um subcapítulo que abordará o direito ao desenvolvimento, o desenvolvimento e as desigualdades regionais, focalizando as dimensões dos direitos fundamentais, o conceito de direito ao desenvolvimento e sua relação com o princípio da dignidade humana e com a cidadania; o desenvolvimento na Constituição de 198 e o papel do sistema tributário em busca do desenvolvimento; o federalismo fiscal como instrumento de redução das desigualdades regionais e a concepção jurídica do desenvolvimento e, finalmente, o princípio da isonomia geral e tributária. Nosso propósito é fazer um levantamento da legislação pertinente, procurando conhecer não só os aspectos básicos, como também particularidades dessas contribuições, bem como apresentar as principais concepções doutrinárias que nos darão uma base para, em momento apropriado, respondermos as questões cruciais que envolvem o presente estudo.

Iniciaremos o Terceiro capítulo apresentando um estudo de caso do Recurso Extraordinário (RE) nº 592891, Recurso Extraordinário (RE) nº 596614 e Recurso

Especial nº 1.276.540, pela importância, apresentaremos uma síntese dos votos dos Ministros do STF. Na parte final do capítulo apresentaremos uma solução para a controvérsia objeto de nosso estudo. Iniciando com a apresentação dos princípios e demais dispositivos constitucionais que servirão de base para tomada de decisão. Em seguida, analisaremos, criticamente, os principais argumentos jurídicos/econômicos/sociais e políticos defendidos pelo Fisco, bem como aqueles apresentados pelo Contribuinte para a cobrança ou não das contribuições para o PIS e para a COFINS dentro dos limites geográficos da ZFM. Para, então apresentarmos a solução do problema da pesquisa. Até o momento permanece a controvérsia, então, a quem assiste a razão: ao Fisco ou aos contribuintes. Nos próximos capítulos responderemos a questão.

## **CAPÍTULO 1 – A ZONA FRANCA DE MANAUS COMO UM INSTRUMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA PARA PROMOVER O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E REDUZIR AS DESIGUALDADES**

O primeiro capítulo apresentará noções básicas das funções clássicas do Governo na economia, com foco de como o governo atua para corrigir desequilíbrios no mercado. Além disso, abordará os aspectos gerais da ZFM e pretende responder questões cruciais, tais como: O que é o modelo? Como foi criado e por quê? Quais as suas principais características? Quais as fases ou ciclo pelo qual o modelo atravessou? Qual o prazo de vigência do modelo e suas prorrogações? Como ocorreu a “constitucionalização do modelo? Quais os fundamentos constitucionais gerais que dão sustentáculos a ZFM? Quais os tipos de incentivos ofertados e a sua respectiva classificação doutrinária?

Além disso, procuraremos aferir o desempenho da ZFM nos últimos períodos, apresentando o faturamento em contraste com o custo do polo industrial de Manaus (PIM); os custos fiscais do modelo por intermédio dos gastos tributários efetivos e, o impacto da ZFM sobre o desenvolvimento da região, oportunidade que apresentaremos os principais indicadores econômico- social de Manaus.

Abordaremos também, a natureza jurídica dos benefícios fiscais oferecidos pela ZFM. Inicialmente, explorando os conceitos de imunidade tributária e isenção, inclusive fazendo a distinção entre eles, para em seguida pontuarmos tributo a tributo qual seria a natureza jurídica dele, se imunidade ou isenção.

Na última parte do capítulo, procuraremos responder uma das mais importantes questões da atualidade envolvendo a ZFM, que é se o modelo ZFM atuou ou pode atuar como instrumento inibidor do desmatamento na Amazônia Ocidental.

### **1.1 Elementos básicos da função do Estado e contextualização do ambiente amazônico**

O Estado é uma entidade imprescindível ao desenvolvimento de qualquer tipo de sociedade. Ao analisarmos o desenvolvimento de determinada sociedade notaremos, conforme o modelo econômico adotado, uma maior ou menor participação do Governo. Isso ocorre, fundamentalmente, porque o mercado, por mais eficiente que seja, não consegue alocar eficientemente todos os fatores de produção sem provocar desequilíbrios nos níveis de produto, consumo e renda. Para corrigir tais desequilíbrios, o Governo desempenha as funções clássicas - alocativa, distributiva e estabilizadora- com propósito de orientar / regular o mercado e promover todas as mudanças indispensáveis ao bem-estar de toda a sociedade.(GIAMBIAGI, 2008)

A história nos mostra a participação efetiva do Estado em todos os momentos cruciais da sociedade, como por exemplo: Nas duas grandes guerras mundiais e nos períodos subsequentes de reconstrução; na crise de 1929 e, mais recentemente, na crise econômica global que abalou a sociedade contemporânea. Por que isso ocorre? Primeiro, o Governo arrecada tributos para manter as suas atividades., ao realizar tal atividade reduz a renda disponível da sociedade, ou seja, os tributos oneram os agentes econômicos afetando as decisões deles em termos de produção e consumo de bens e serviços. Os tributos também são utilizados para promover uma distribuição mais equânime da renda, uma vez que teoricamente quem ganha mais deveria contribuir com maior montante.(GIAMBIAGI, 2008)

Segundo, o Governo possui expressiva participação no PIB, com seus poderosos gastos públicos materializados pelos pagamentos de salários aos servidores públicos, compras de bens e serviços, investimentos em infraestrutura- energia, estradas, pontes entre outros. Desta forma, o Governo poderá direcionar seus gastos no sentido de incentivar determinada atividade ou desestimular outras. Ou mesmo, contratar trabalhadores, sem a mínima necessidade - como ocorreu na crise de 1929- para aumentar a demanda agregada a fim de estancar um processo recessivo, por exemplo. Finalmente, o Governo possui mecanismos que regulam a oferta/demanda por moeda e crédito influenciando diretamente nos seus preços. Além disso, dispõe de

agências de fomento e desenvolvimento que são importantes mecanismos de difusão de crescimento e redução de desigualdades regionais. (GIAMBIAGI, 2008).

Dessa maneira não podemos pensar em desenvolvimento econômico sem a “mão visível” do Governo. Contrariando o pensamento da escola clássica que defende os ideais do liberalismo econômico cujo papel do Governo seria simplesmente uma espécie de legislador e árbitro do mercado. Devemos reconhecer a importância do Governo principalmente como orientador e fomentador do desenvolvimento econômico, notadamente naquelas economias ditas “em desenvolvimento” onde os graves problemas sociais são decorrentes dos desvios ou assimetrias apresentadas nas estruturas econômicas deterioradas após anos de atuações deficientes de políticas econômicas e fiscais estabelecidas nesse curso. Além disso, não devemos nos esquecer do longo período de dominação das ideologias defendidas pelas economias desenvolvidas que sempre impuseram uma relação desigual dos termos de troca gerando uma verdadeira divisão internacional do trabalho em que os países ricos ofertam produtos manufaturados com alta tecnologia e com valores agregados elevados e os países em desenvolvimento ofertam produtos commodities – baixo valor agregado. Outros fatores que agravam esse problema são os problemas estruturais dessas economias, notadamente, aquelas ligadas à dicotomia existente entre o desenvolvimento econômico e a sustentabilidade ambiental.

O Brasil tem tentado de forma incomensurável resistir a esse pesado jogo de mercado. Fez a opção pelo desenvolvimento econômico via industrialização. Assim, num primeiro momento iniciou uma etapa de substituição de importações como forma de reduzir a sua vulnerabilidade externa e promover o crescimento econômico doméstico. Inflação, déficit público, dívida externa elevados foram mazelas que atormentaram e atrapalharam o desenvolvimento do nosso país ao longo de várias décadas. As medidas liberalizantes tomadas no início da década de 90 expuseram ainda mais as fragilidades do nosso país. Os aumentos substanciais das importações sem a devida contrapartida das exportações provocaram um expressivo déficit na balança comercial que foi agravado com a sobrevalorização da moeda nacional. (OLIVEIRA, 2011)

A globalização, fenômeno de ordem política, econômica e social; inaugurou uma nova etapa do capitalismo denominado “transnacional”. O fenômeno foi marcado pela queda de barreiras comerciais, livre fluxo de capital e mercadorias; caracterizando uma interdependência ou dependência mútua em que acontecimentos de um país refletem diretamente nos demais. Os blocos econômicos surgiram para tentar conciliar os interesses dos países já que as uniões dos mesmos representam um poder econômico maior se comparado com a atuação isolada de cada um. Para agravar ainda mais as adversidades provocadas pela globalização surge com toda força a questão ambiental. O crescimento econômico a qualquer custo provocou sérios problemas ambientais. Entre eles: O efeito estufa, a destruição florestal, a perda da diversidade biológica, a poluição de rios e mares.

Como a Amazônia se insere nesse contexto? Se realizarmos uma análise histórica da região veremos que foram várias as tentativas de ocupação e desenvolvimento do bioma amazônico, porém quase todas marcadas por uma dissonância entre o discurso e a prática. De uma forma geral, o Governo tem pecado pela omissão, ou melhor, pelo esquecimento da Amazônia. Foram poucas políticas públicas que lograram êxito. Destaque para a criação da Zona Franca de Manaus que como modelo de desenvolvimento regional apresenta aspectos positivos e negativos.

A Amazônia possui a maior floresta tropical do mundo, biodiversidade incomparável e um potencial de riqueza substancial, porém ainda não dimensionado. É notório que a principal política pública implementada na região, a criação da ZFM, trouxe muito mais benefícios que custo para os cofres públicos. Esses custos serão medidos por intermédio dos gastos tributários da União e do Estado do Amazonas.

Ao realizarmos uma análise criteriosa sobre a estratégia adotada para o desenvolvimento da região amazônica notaremos que a ocupação se processou de forma tardia e extremamente dependente do mercado externo. Segundo Bercker<sup>2</sup>(2007), tal ocupação atribuiu grande importância aos

---

<sup>2</sup> **Bertha Koiffman Backer** aborda em sua obra- “Amazônia: geopolítica na virada do III milênio” o legado histórico e as mudanças estruturais ocorridas na região no final do século XX, com ênfase na formação territorial, planejamento regional e a incógnita do heartland. Aspectos de geopolítica e desenvolvimento sustentável.

aspectos geopolíticos e às várias experiências de planejamento territorial elaborados por diversos governos. Historicamente, foram feitas poucas tentativas efetivas de desenvolvimento da região. A rigor foram realizadas três tentativas para o desenvolvimento e ocupação da região: A primeira realizada no período imperial por intermédio das capitânicas hereditárias-Grão-Pará – posteriormente foi criada a capitania de São José do Rio Negro ; a segunda devido à revolução industrial(século XIX) que provocou um aumento considerado na demanda pela borracha natural da Amazônia. Fenômeno conhecido como o “ciclo da borracha” (1850 a 1912) e, finalmente, com a criação da Zona Franca de Manaus(ZFM) em 1967.

O modelo econômico implantado na região durante o século XX tem ignorado e menosprezado a diversidade dos inúmeros ecossistemas amazônicos. Segundo Loureiro (2009, p.101-102):

A Amazônia brasileira, na prática, tem sido considerada nos planos governamentais como um sistema natural homogêneo em seus quase cinco milhões de quilômetros quadrados. Face a tais pressupostos equivocados sobre a natureza, as políticas voltadas para o planejamento regional que, ao longo dos últimos trinta e cinco anos estiveram a cargo dos organismos nacionais e regionais, criaram instrumentos e estímulos diversos à exploração da natureza que foram aplicados, sem cuidado ou distinção, a quaisquer ecossistemas existentes. Atividades econômicas tão diversas como a pecuária, a exploração madeireira, a mineração, a garimpagem e outras que apresentaram diferentes impactos sobre a natureza, vem sendo desenvolvidas, indiferentemente, sob áreas de florestas densas, nascentes e margens de rios, regiões de manguezais, nas planícies, em encostas, em solos frágeis ou nos raros solos bem estruturados da região.

É indiscutível que a implantação da ZFM foi a mais importante política pública direcionada para a região, pois cumpriu, mesmo que não inteiramente, as finalidades de criar no interior da Amazônia ocidental, um centro comercial, industrial e agropecuário que permitiu a ocupação e o desenvolvimento da região. A implantação da ZFM também beneficiou outras regiões da economia nacional, notadamente o sudeste do país. Segundo Salazar(2006, p.267):

As isenções e incentivos fiscais de que desfrutam as indústrias instaladas em Manaus possibilitaram ao país, no passado, substituir importações, ter acesso a tecnologias modernas e contribuir positivamente para o desenvolvimento da indústria nacional de componentes, localizada no centro-sul do país, especialmente em S.Paulo.(...) A legislação que criou o PIM criava, ao mesmo tempo e em contrapartida , outra área de incentivos fiscais no Sul-Sudeste do país. É que o Decreto-Lei N-288/1967 estabelecia que a venda de mercadorias nacionais para Manaus

equivalia a uma exportação para o exterior. Com isso criou-se no Sul uma área de incentivos para a fabricação de componentes que seriam incorporados aos bens produzidos em Manaus.

Segundo Botelho (2006, p.33-34), a criação da ZFM representou:

Uma estratégia geopolítica visando acelerar o processo de interiorização do desenvolvimento para o território da Amazônia Ocidental, respondendo aos apelos da política de continentalidade. Assim, a ZFM foi destinada a ser o pólo acelerador do desenvolvimento da Amazônia Ocidental. Neste quesito, o modelo oportunizou a aplicação de quase R\$ 500 milhões, entre 1996 e 2003, em projetos de infra-estrutura econômica, de pesquisa e desenvolvimento e de capacitação de capital humano para a evolução científica e tecnológica da região atendendo demandas de todas as prefeituras da região, bem como de instituições de pesquisa e ensino, associações e cooperativas de produção e organizações não-governamentais.

Apesar de sua grande importância, o modelo ZFM mostra-se incapaz de suprir todas as carências da região. Os recentes acontecimentos que geram uma crise econômica mundial serviram para nos mostrar que os modelos de desenvolvimento adotados pela sociedade contemporânea estão falidos. Cada vez mais a sociedade deve levar em consideração a disponibilidade dos recursos naturais e a relação homem / meio-ambiente.

Loureiro (2009, p-232-260) propõe vias alternativas para o desenvolvimento ou um novo tipo de desenvolvimento. Para tanto, as dividiu em três campos de atuação:

- Campo de atuação I – Corrigindo antigos vícios e forçando o Estado a tomar o bom caminho => envolve: a correção de vícios na rotina de órgãos públicos; mudança no comportamento tolerante do Estado sobre as ações abusivas e/ou ilegais; negociação do Estado com os grandes grupos econômicos siderúrgicos e agropecuários para internalizar benefícios na região; execução de programas essenciais para a região e que requerem um esforço Nacional; e empenho e luta da bancada política para reverter a reprodução entre regiões do país do sistema centro/periferia que penaliza a região;
- Campo de atuação II – Desenvolvendo alternativas ao modelo hegemônico através de pequenos empreendimentos locais => Envolve: a redescoberta da pequena produção como geradora de emprego e renda; aproveitamento de bens naturais por comunidades e empresas; aproveitamento dos saberes tradicionais na produção

artesanal; dinamização da pequena produção agrícola; produção de alimentos para a merenda escolar; dinamização da pesca artesanal; a gestão de recursos florestais ou a modernização do extrativismo; o desenvolvimento do turismo ecológico e cultural;

- Campo de atuação III – Apoios institucionais indispensáveis => Congrega: o papel do Estado no processo; desenvolvimento de pesquisas institucionais voltadas para o aproveitamento da biodiversidade amazônica e para a solução de problemas regionais, desenvolvimento, por agências de financiamento, bancos de desenvolvimento e fomento, de políticas de financiamento e assistência técnica voltadas para a pequena produção; e implantação de incubadoras de empresas.

O desafio amazônico é diretamente proporcional ao tamanho da região, ou seja, é colossal. Algumas tentativas de desenvolvimento do espaço Amazônia foram realizadas ao longo das últimas décadas, porém, infelizmente, poucas trouxeram resultados inteiramente satisfatórios para o povo amazônico. Temos que analisar todos os projetos desenvolvimentistas apresentados e descobriremos o que obteve sucesso e o que não obteve e o porquê disso.

O primeiro grande equívoco cometido por grande parte das pessoas é achar que a região amazônica é uma região uniforme, homogênea, formada por ecossistemas que apresentam uma lógica de funcionamento semelhante. Na realidade existem um conjunto de várias sub-regiões que apresentam, entre outras coisas, clima, vegetação extremamente diferente. Desta forma, o projeto de desenvolvimento sustentável da Amazônia deve levar em consideração essas diferenças sob pena de amargar fracassos. Vários projetos implantados na região fracassaram por tentar, simplesmente, replicar localmente o modelo vencedor executado em outras regiões do planeta, principalmente aqueles de origem Européia.

Devemos salientar que a ZFM vem passando por uma série de transformações no seu processo produtivo básico (PPB) procurando se adequar às exigências de um mundo globalizado e, mesmo apresentando desempenho economico-financeiro com altos e baixos nos últimos anos, tem

cumprido o papel que dela se espera. Descolando-se do restante da indústria brasileira que atravessa momentos críticos, em que, alguns setores, apresentam uma verdadeira “desindustrialização”. Passemos, então, a esmiuçar esse importante mecanismo de desenvolvimento regional.

## 1.2 Aspectos gerais da Zona Franca de Manaus (ZFM)

O que é o modelo da ZFM? segundo a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa)<sup>3</sup>, a ZFM é: um modelo de desenvolvimento econômico implantado pelo governo brasileiro objetivando viabilizar uma base econômica na Amazônia Ocidental e Amapá, promover a melhor integração produtiva e social dessa região ao País, garantindo a soberania nacional sobre suas fronteiras.

O modelo, considerado por muitos estudiosos da região como sendo a mais bem-sucedida estratégia de desenvolvimento regional brasileiro, pretende levar à região de sua abrangência (estados da Amazônia Ocidental: Acre, Amazonas, Rondônia e Roraima e Amapá) desenvolvimento econômico. Desde sua implantação, a estratégia dos idealizadores era ocupar o grande vazio demográfico existente na região, como o passar dos anos, dados as suas características e os efeitos provocados, principalmente, nas populações do interior do Amazonas serviu também como um aliado à proteção ambiental, já que houve uma expressiva migração do interior para a capital do Estado, deixando o campo com imensas áreas inexploradas e a floresta praticamente intacta.

O modelo ZFM foi criado pelo Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, com a finalidade de criar uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, conforme dispõe o artigo 1º do referido DL:

Das finalidades e localização da Zona Franca de Manaus

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

---

<sup>3</sup> <http://site.suframa.gov.br/assuntos/modelo-zona-franca-de-manauis/o-que-e-o-projeto-zfm.acesso:17/10/19>

que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

A Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA)<sup>4</sup> assevera que o modelo pode ser configurado em quatro fases<sup>5</sup> distintas até chegar à atual. Na primeira delas (de 1967 a 1975), havia uma política industrial de referência no país caracterizada pelo estímulo à substituição de importações de bens finais e à formação de um mercado interno. O modelo ZFM apresentou, à época, os seguintes aspectos relevantes: predominância da atividade comercial e, fundamentalmente, início da atividade industrial, com atividade baseada em CKD (Completely Knocked Down) e em SKD (Semi Knocked Down).

A segunda fase compreendeu o período de 1975 a 1990. Nesta fase, a política industrial de referência no país era caracterizada pela adoção de medidas com vistas a fomentar a indústria nacional de insumos, sobretudo no estado de São Paulo.

O modelo ZFM passou a ter as seguintes características principais:

Foram estabelecidos os Índices Mínimos de Nacionalização para os produtos industrializados na ZFM e comercializados nas demais localidades do território nacional;  
 Foram estabelecidos, ainda, limites máximos globais anuais de importação (contingenciamento);  
 Os incentivos do modelo ZFM são estendidos para a Amazônia Ocidental;  
 Foi criada a primeira das sete Áreas de Livre Comércio (ALC's), em Tabatinga, Amazonas, conforme a Lei nº 7.965/89;  
 Foi prorrogado, pela primeira vez, o prazo de vigência do modelo ZFM, de 1997 para 2007, por meio do Decreto nº 92.560, de 16 de abril de 1986. Em 1998, por meio do Artigo 40 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal, o prazo foi prorrogado para até 2013.

A terceira fase compreendeu os anos entre 1991 e 1996. Nesta fase, entrou em vigor a Nova Política Industrial e de Comércio Exterior, marcada pela abertura da economia brasileira, pela redução do Imposto de Importação para o restante do país e pela ênfase na qualidade e produtividade. Nesse

---

<sup>4</sup> A partir de 1989, a Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), que administra o modelo, passou a abrigar em sua área de jurisdição sete Áreas de Livre Comércio (ALC's), criadas com o objetivo promover o desenvolvimento de municípios que são fronteiras internacionais na Amazônia e integrá-los ao restante do país, por meio da extensão de alguns benefícios fiscais do modelo ZFM, da melhoria na fiscalização de entrada e saída de mercadorias e do fortalecimento do setor comercial, agroindustrial e extrativo.

<sup>5</sup> Histórico da ZFM. Disponível em: [http://www.suframa.gov.br/zfm\\_historia.cfm](http://www.suframa.gov.br/zfm_historia.cfm). Acesso em: 1º jan. 2020.

período é que foram implantados o Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade (PBPQ) e o Programa de Competitividade Industrial.

A edição da Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991, estabeleceu profundas mudanças no modelo ZFM, obrigando-o a se adaptar à política industrial de referência que passou a vigor no país. Pode-se atribuir as seguintes características ao modelo nesta terceira fase:

Perda de relevância do comércio, que deixou de ter a exclusividade das importações como vantagem comparativa; Eliminação dos limites máximos globais anuais de importação, por meio do Decreto nº 205, de 5 de setembro de 1991; Adoção de redutor de 88% do Imposto de Importação para a ZFM, com a edição da Lei 8.387 de 30 de dezembro de 1991; Adoção do Processo Produtivo Básico (PPB), em substituição ao Índice Mínimo de Nacionalização.

A Lei 8.387/91 também estabeleceu que as indústrias de produção de bens e serviços de informática, para fazer jus aos incentivos do modelo ZFM, devem aplicar, anualmente, no mínimo 5% do seu faturamento bruto em atividades de pesquisa e desenvolvimento a serem realizadas na Amazônia;

As empresas do Pólo Industrial de Manaus deram início a um amplo processo de modernização industrial, com ênfase na automação, qualidade e produtividade;

Em 1996, a reestruturação do parque fabril refletiu em faturamento recorde para aquela década, da ordem de US\$ 13,2 bilhões;

Foi criada a Área de Livre Comércio de Macapá-Santana, no Amapá, únicos municípios da Amazônia Oriental que integram a área de jurisdição da SUFRAMA.

Na quarta fase, que compreendeu o período entre 1996 e 2002, a política industrial de referência do país estava marcada pela adaptação aos cenários de uma economia globalizada e pelos ajustes ainda demandados pelos efeitos do Plano Real (1994), tais como o movimento de privatizações e de desregulamentação.

Nesta fase quarta fase, o modelo ZFM tinha como principais características:

- A inclusão da função exportação como política intencional, com objetivo de estimular as vendas externas do Pólo Industrial de

Manaus, que saíram de pouco mais de US\$ 140 milhões em 1996 para US\$ 2 bilhões em 2005;

- Esgotamento das ALC's como instrumentos de interiorização do modelo ZFM. Nos moldes em que foram criadas, com incentivos para importação, perderam relevância com a abertura da economia do país;
- Estabelecimento de critérios para repasse de recursos financeiros da SUFRAMA para promoção do desenvolvimento regional, por meio da Resolução n. 052, de 01 de agosto de 1997, tornando a distribuição mais equânime;
- Busca de ampliação da competitividade tecnológica das indústrias de Manaus, que teve como marco inicial a criação do Centro de Ciência, Tecnologia e Inovação do Pólo Industrial de Manaus (CT-PIM);
- Iniciativas para criação de um polo de bioindústrias na Amazônia que culminou com a implantação do Centro de Biotecnologia da Amazônia, inaugurado em 2002.

Na chamada fase atual do modelo ZFM, passa a vigorar a Política de Desenvolvimento Produtivo (PDP) em aprofundamento da Política Industrial Tecnológica e de Comércio Exterior (PITCE), que prevê maior eficiência produtiva, mais capacidade de inovação das empresas e a expansão das exportações. A PDP definiu macrometas para o Brasil que, até este ano de 2010, previam um aumento da formação bruta de capital fixo, maior dispêndio do setor privado em pesquisa e desenvolvimento (P&D) e uma ampliação das exportações brasileiras, em especial, para as micro e pequenas empresas. São características desta fase atual:

- O prazo de vigência do modelo foi prorrogado de 2013 para 2023, por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003; e posteriormente, através da Emenda Constitucional 83/2014 o prazo de duração da ZFM foi prorrogado por mais 50 anos, estendendo o prazo de vigência dos incentivos do modelo até 2073.
- A definição de Processos Produtivos Básicos (PPBs) para produtos fabricados no PIM é orientada pelo maior adensamento de cadeias produtivas nacionais, inclusive dos biocosméticos;

- Há um esforço das indústrias do PIM em fomentar o adensamento tecnológico do parque industrial, por meio de investimentos em institutos de pesquisa regionais, sobretudo advindos de recursos do percentual destinado à Pesquisa e Desenvolvimento (P&D), determinado pela Lei de Informática em vigor;
- Ampliam-se os investimentos da SUFRAMA em projetos de modernização produtiva e infraestrutural nos municípios da sua área de atuação, envolvendo construção de aeroportos, estradas, estruturas turísticas, projetos pilotos de produção e capacitação de mão-de-obra.

Inicialmente, a ZFM foi concebida para durar 30 anos, entretanto, tal prazo vem sendo prorrogado. A primeira prorrogação se deu com a edição do Decreto n. 92.560, 16 de abril de 1986 – no governo José Sarney. Logo em seu art.1º, o referido Decreto prorrogou os incentivos por mais uma década. Dessa forma, os incentivos fiscais da ZFM, que vigorariam até fevereiro de 1997, tiveram seu prazo de concessão prolongado até fevereiro de 2007.

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, o prazo de vigência da ZFM passou a ser até 5 de outubro de 2013, conforme previsto no art. 40 do Ato das Disposições Transitórias (ADC)<sup>6</sup>. Finalmente, a Emenda Constitucional n. 83/2014 estendeu o prazo da ZFM até o dia 05 de outubro de 2073, conforme dispõe o art. 92-A do ADCT.

Na lição de Ramos Filho (2019, p. 40) o prazo previsto no art. 42 do DL 288/1967 não poderia ser prorrogado por decreto do Poder Executivo, já que fora consignado, expressamente, um novo prazo para vigência da ZFM no próprio texto Constitucional. Dessa forma, o referido prazo somente poderia ser prorrogado por meio de Emenda Constitucional.

Neste ponto, necessário salientar que as regras previstas no ADCT possuem o mesmo “status” de normas que se encontram no corpo da Constituição Federal de 1988, apesar de serem qualificadas como transitórias. Nesse sentido já decidiu o STF no RE 160.486/SP:

---

<sup>6</sup> **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.

PRECATÓRIO - PAGAMENTO PARCELADO - ADCT, ART. 33 - NATUREZA JURÍDICA DAS NORMAS INTEGRANTES DO ADCT - RELAÇÕES ENTRE O ADCT E AS DISPOSIÇÕES PERMANENTES DA CONSTITUIÇÃO - ANTINOMIA APARENTE - A QUESTÃO DA COERÊNCIA DO ORDENAMENTO POSITIVO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. - Os postulados que informam a teoria do ordenamento jurídico e que lhe dão o necessário substrato doutrinário assentam-se na premissa fundamental de que o sistema de direito positivo, além de caracterizar uma unidade institucional, constitui um complexo de normas que devem manter entre si um vínculo de essencial coerência. O Ato das Disposições Transitórias, promulgado em 1988 pelo legislador constituinte, qualifica-se, juridicamente, como um estatuto de índole constitucional. A estrutura normativa que nele se acha consubstanciada ostenta, em consequência, a rigidez peculiar às regras inscritas no texto básico da Lei Fundamental da República. Disso decorre o reconhecimento de que inexitem, entre as normas inscritas no ADCT e os preceitos constantes da Carta Política, quaisquer desníveis ou desigualdades quanto à intensidade de sua eficácia ou à prevalência de sua autoridade. Situam-se, ambos, no mais elevado grau de positividade jurídica(...) [grifo nosso] (STF, RE 160.486/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 11/10/1994, p. DJ 09/06/1995).

Como a ZFM foi expressamente recepcionada pelo art. 40 do ADCT, o que garantiu sua proteção constitucional, os princípios constitucionais podem e devem ser utilizados para propiciar a melhor interpretação de suas normas e do seu relacionamento com outras normas.

Nesse seguimento, Ramos Filho (2019, p.19-20) sustenta que os fundamentos gerais que são sustentáculos da ZFM encontram-se inseridos no inciso II do art. 3º e no inciso VII do artigo 170 da Constituição Federal de 1988. Tais dispositivos estabelecem, respectivamente, a redução das desigualdades regionais como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil e como princípio da ordem econômica, *in verbis*:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

**III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais** (grifo nosso)

(...)

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;  
 VI - defesa do meio ambiente;  
 VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

**VII - redução das desigualdades regionais e sociais** (grifo nosso).

Ademais, há outros dispositivos que estão inseridos na Carta Magna e que justificam plenamente a existência da ZFM, são eles: art. 43, § 2º, III; e, fundamentalmente, o art. 151, I da CF/88. A seguir, transcrevem-se os dispositivos mencionados:

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:

I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;

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:

I - igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público;

II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

IV - prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas. (grifo nosso)

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, **admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico (sic) entre as diferentes regiões do País**. (grifo nosso).

Ressalta-se: todo o elenco pré-constitucional de incentivos da ZFM foi devidamente recepcionado pelo art. 40 do ADCT. Tal assertiva se demonstra pela ementa do julgado da Ação Direta de Inconstitucionalidade a respeito dos convênios de ICMS n. 01, 02 e 06 de 1990:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1988, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. (...) 2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de

imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. 3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré-constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente (DJe 9/9/14).

Ademais, a jurisprudência da Corte é pacífica no sentido de que as discussões relativas à equiparação de que trata o art. 4º do Decreto-lei nº 288/67, para fins da isenção concedida na venda de produtos destinados à Zona Franca de Manaus, ensejam reinterpretação de normas infraconstitucionais, o que não viabiliza o processamento do recurso extraordinário.

Nesse sentido: Agravo regimental no recurso extraordinário. Incentivos fiscais à Zona Franca de Manaus. Artigo 40 do ADCT. Imunidade. Recepção do elenco de incentivos. DL nº 288/67. Equiparação. Alcance. Questão infraconstitucional. 1. O Plenário da Corte, nos autos da ADI nº 310/AM, analisou o alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e assentou que referida norma transitória permitiu a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-lei nº 288/1967. 2. As discussões relativas à equiparação prevista no art. 4º do Decreto-lei nº 288/67, para fins da isenção concedida na venda de produtos destinados à Zona Franca de Manaus, ensejam reinterpretação de normas infraconstitucionais, o que não viabiliza o processamento do recurso extraordinário. 3. Agravo regimental não provido (RE 826779-AgR, Segunda Turma, de minha relatoria, DJe 16/12/2015).

O mesmo entendimento vem sendo mantido no tocante à discussão envolvendo o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as empresas exportadoras (REINTEGRA) instituído pela Lei nº 12.456, de 2011, fruto da conversão da Medida Provisória nº 540, de 2011. A contrariedade à Constituição Federal, se ocorresse, seria reflexa, o que não viabiliza processamento do recurso extraordinário. Nesse sentido: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO ARTIGO 8º DA LEI 12.546/2011. RECEITA DECORRENTE DE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS. MANUTENÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS. ARTIGO 40 DO ADCT. RECEPÇÃO DO ARTIGO 4º DO DECRETO-LEI 288/1967. OPERAÇÃO EQUIPARADA À EXPORTAÇÃO. EFEITOS FISCAIS. PRECEDENTES. REINTEGRA (LEI 12.546/2011). ISENÇÃO NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. PRECEDENTES. RECURSO DESPROVIDO (RE 1.017.404, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 16/2/17).

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ZONA FRANCA DE MANAUS. PROGRAMA REINTEGRA. LEI N. 12.546/2011. DECRETO-LEI N. 288/1967. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE OFENSA CONSTITUCIONAL DIRETA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO (RE 948.766/SC, Rel. Min. Carmen Lúcia, DJe de 6/6/16).

No mesmo sentido, vide: RE nº 1.028.287/SC, de minha relatoria, DJe de

5/4/17; RE nº 1.021.164/RS, Rel. Min. Rosa Weber, DJe de 2/3/17; RE nº 1.026.463/RS, Rel. Min. Rosa Weber, DJe de 10/3/17; RE nº 1.023.826/RS, Rel. Min. Edson Fachin, DJe de 6/3/17; RE nº 996.142/SC, Rel. Min. Celso de Mello, DJe de 3/10/16; RE nº 984.999/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 27/9/16; RE nº 925.863/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 1º/12/15.

Assim, não restam dúvidas que o modelo ZFM foi inteiramente “constitucionalizado”, haja vista que a constituição pretérita não se posicionou sobre essa temática. Na lição de Ramos Filho (2019, p. 27), a atual Constituição brasileira:

É a única, em toda a história constitucional do País, na qual foi feita expressa menção à Zona Franca de Manaus. Nela pode reunir as bases constitucionais da ZFM em dois grupos: a) os fundamentos gerais, assim considerados por não se referirem especificamente à ZFM; e b) os fundamentos específicos.

Significa dizer que a temática específica sobre a Zona Franca de Manaus tomou lugar com a promulgação da Carta Magna de 1988, sendo somente a partir daí que tal modelo passou a ser regulado em nível constitucional, o que lhe garante, hoje, maior segurança jurídica.

### **1.2.1 Tipos de incentivos**

A ZFM oferta uma gama de incentivos que poderiam ser classificados como sendo de natureza fiscal e extrafiscal, sendo-lhe ofertados a partir das três esferas de governo. Além dos incentivos proporcionados pelo governo federal, o modelo também dispõe de incentivos nos âmbitos do estado do Amazonas e do município de Manaus (SUFRAMA- 2019). Nas subseções seguintes, são relacionados os benefícios de natureza fiscal oferecidos pelos entes.

#### **1.2.1.1. Tributos Federais**

- 1) Redução de até 88% do Imposto de Importação (I.I.) sobre os insumos destinados à industrialização;
- 2) Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (I.P.I.);
- 3) Redução de 75% do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ),

inclusive adicionais de empreendimentos classificados como prioritários para o desenvolvimento regional, calculados com base no Lucro da Exploração até 2013;

4) Isenção da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins nas operações internas na Zona Franca de Manaus.

#### **1.2.1.2 Tributos Estaduais**

Restituição parcial ou total, variando de 55% a 100% – percentil a depender do projeto – do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

#### **1.2.1.3 Tributos Municipais**

Isenção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Taxas de Serviços de Coleta de Lixo, de Limpeza Pública, de Conservação de Vias e Logradouros Públicos e Taxas de Licença para as empresas que geram um mínimo de quinhentos empregos, de forma direta, no início de sua atividade, mantendo esse número durante o gozo do benefício. (Lei Municipal nº 427/1998, da cidade de Manaus).

#### **1.2.1.4. Demais incentivos (extrafiscais)**

Como incentivos extrafiscais oferecidos no modelo ZFM estão: no parque industrial de Manaus (PIM), o investidor tem à disposição terreno a preço simbólico, com infraestrutura de captação e tratamento de água, sistema viário urbanizado, rede de abastecimento de água, rede de telecomunicações, rede de esgoto sanitário e drenagem pluvial (SUFRAMA, 2019).

A área industrial na Zona Franca é de 3,9 mil hectares, mas, atualmente, as empresas lá instaladas ocupam uma área menor que 1,7 hectare. Consequentemente, conclui-se que estão disponíveis para receber novos empreendimentos mais de 2,2 hectares.

Além disso, foi criado em 1992, o Entrepasto Internacional da Zona Franca de Manaus (Eizof), que funcionou provisoriamente de 1993 até o início dos anos 2000, no Porto de Manaus, quando foi incorporado à Estação Aduaneira do Interior (Eadi). O projeto arquitetônico original foi adequado à nova realidade orçamentária e às exigências de um mercado mais competitivo e exigente. Ele será implantado numa área de 300 mil metros quadrados, localizada no terreno da extinta Companhia Siderúrgica da Amazônia (Siderama), no Distrito Industrial.

Segundo a SUFRAMA (2019), o Eizof funcionará em uma área contígua à que está reservada ao novo Porto de Cargas de Manaus, formando um complexo portuário importante para o Pólo Industrial de Manaus e para toda a Amazônia Ocidental do ponto de vista logístico. O entreposto terá a infraestrutura básica necessária para recepção, armazenagem e distribuição de cargas e de mercadorias nacionais e estrangeiras.

Além disso, há dois distritos disponíveis: o Industrial e o Agropecuário. No Distrito Industrial, é possível adquirir grandes áreas apropriadas a empreendimentos industriais a preços simbólicos e com prazo de até 12 meses para pagamento. Essa é uma das vantagens oferecidas ao investidor interessado em implantar seu projeto no Polo Industrial de Manaus. A área dispõe de infraestrutura de captação e de tratamento de água, sistema viário urbanizado, abastecimento de água, rede de telecomunicações, rede de esgoto sanitário e drenagem pluvial.

O Distrito Agropecuário foi criado em 1976, numa área de 589.33 hectares, ao Norte de Manaus. Sua finalidade é fornecer subsídios técnicos demonstrativos para a agricultura de terra firme na Amazônia e ampliar a oferta de produtos agropecuários dirigidos para o consumo em Manaus e também para a exportação.

Nesse Distrito, estão em implantação 624 projetos que geram 1.249 empregos diretos e 697 empregos indiretos, em atividades como: fruticultura, heveicultura, culturas alimentares, cacauicultura, olericultura e guaranaicultura (SUFRAMA, 2019).

Para viabilizar o projeto, o Governo Federal fez investimentos na abertura de estradas, no total de 571 km, sendo: 69 km de estrada federal (BR-174), asfaltada e com energia elétrica); 468 km de estradas vicinais,

construídos (108 km de rede elétrica) e 64 km projetados; e 34 km de estrada estadual (AM-010), asfaltada e com energia elétrica. Além disso, foram instaladas unidades avançadas de órgãos de pesquisa e extensão rural, tais como Ceplac, Embrapa, Inpa, Ibama<sup>7</sup> e Universidade Federal do Amazonas, além da Suframa e da Polícia Federal.

Na lição de Ramos Filho (2019, p.43), os benefícios da ZFM podem ser classificados nestes quatro grupos que a seguir são apresentados:

- (i) Incentivos na entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM;
- (ii) Incentivos na remessa de mercadorias nacionais para a ZFM;
- (iii) incentivos na saída de mercadorias produzidas na ZFM para qualquer ponto do território nacional; e
- (iv) incentivos na exportação de mercadorias da ZFM para o exterior.

Na esfera estadual, conforme Ramos Filho (2019, p.148-149), os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Governo do Estado do Amazonas possuem as seguintes características:

- a) condicionados;
- b) transitórios;
- c) regressivos;
- d) graduais.

A legislação que regulamenta o funcionamento da ZFM é muito densa. Por ser uma área especial e atendendo o princípio constitucional da legalidade, todas as situações, desde as mais simples até as mais complexas, devem estar previstas em Lei. A legislação atribui uma característica singular aos produtos que entram e saem dessa Zona, comparando-os, por analogia, aos exportados.

Abaixo reproduzimos os principais dispositivos legais envolvendo a ZFM.

- O projeto da ZFM foi criado por iniciativa do deputado federal Francisco Pereira da Silva, através da Lei Nº 3.173, de 06/06/1957.
- O Decreto-Lei Nº 288, de fevereiro de 1967 estabeleceu incentivo fiscal especiais por um período de 30 anos para a implantação de pólos comercial, industrial e agropecuário em uma área contínua de 10.000 Km incluindo a cidade de Manaus.

---

<sup>7</sup> Ceplac (Comissão Executiva do Plano da Lavoura Cacaueira); Embrapa (Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária); Inpa (Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia); Ibama (Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis).

- A Carta Política de 1988 ratificou os benefícios oferecidos pela ZFM e concedeu um prazo de 25 anos para os incentivos fiscais a partir da data de promulgação da constituição.

ATOS DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS  
TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA,  
PROMULGADA NO DIA 05.10.88.

**Art. 1º ao 39.**

.....  
**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.

A Emenda Constitucional Nº 42, de 19 de dezembro de 2003 prorrogou por mais 10 anos o prazo dos benefícios fiscais concedidos pelo art.40 do ADCT, ou seja, a Constituição estabeleceu o prazo até 2013 e a emenda o estendeu até 2023.

**EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42, de 19 de dezembro de 2003**

(Publicada no D.O.U. de 31 de dezembro de 2003)

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

“Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”.

Outro marco importante na historia da ZFM foi a interiorização a pontos estratégicos da Amazônia Ocidental e Estado do Amapá dos benefícios fiscais e extrafiscais através da criação das Áreas de Livre Comercio (ALCs): ALC de Tabatinga/AM, criada pela Lei Nº 7.965, de 22.12.1989; ALC de Macapá/Santana/AP, criada pela Lei Nº 8.387, de 30.12.1991; ALC de Guajará-Mirim/RO, criada pela Lei Nº 8.210, de 19.07.1991; ALC's de Cruzeiro do Sul e Brasiléia / Etitaciolândia /AC, criadas pela Lei Nº 8.857, de 08.03.1994 e ALC's de Pacaraima, que recentemente foi transferida para Boa Vista, e Bonfim/RR criada pela Lei Nº 8.256, de 25.11.1991.

Com a finalidade de atrair investimentos para a região, os entes federativos concedem os seguintes incentivos tributários às empresas que satisfazem as exigências apregoadas pelo modelo da Zona Franca de

## Manaus:

Isenção do I.I. - Imposto de Importação (art. 3º e 9º do D.L. Nº 288) para produtos importados destinados ao consumo na ZFM; Redução de até 88% I.I. sobre os insumos destinados à industrialização;

Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (I.P.I) art. 3º e 9º do D.L. Nº 288 para produtos destinados ao consumo ou industrialização na ZFM;

Redução de 75% do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), inclusive adicionais de empreendimentos classificados como prioritários para o desenvolvimento regional, calculados com base no Lucro da Exploração até 2013;

Isenção da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins nas operações internas na Zona Franca de Manaus;

Restituição parcial ou total, variando de 55% a 100% – dependendo do projeto – do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);

Crédito do ICMS concedido pela Secretaria de Fazenda do Estado do Amazonas aos produtos oriundos de outros Estados brasileiros (art 49, item I, do D.L. Nº 288);

Isenção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial urbana, Taxas de Serviços de Coleta de Lixo, de Limpeza Pública, de Conservação de Vias e Logradouros Públicos e Taxas de Licença para empresas que gerarem um mínimo de quinhentos empregos, de forma direta, no início de sua atividade, mantendo este número durante o gozo do benefício. (Lei Municipal nº 427/1998);

Isenção ou redução do ISS para empresas prestadoras de serviços com projetos aprovados pela Prefeitura Municipal de Manaus (Decreto Municipal Nº 5.626/86).

### **1.3 A natureza jurídica dos tributos previstos no modelo ZFM**

Antes de abordar qual seria a natureza jurídica dos benefícios oferecidos pelo modelo ZFM, convém dissertar a respeito do instituto da imunidade tributária, bem como da isenção e, fundamentalmente, estabelecer uma necessária comparação entre tais institutos.

#### **1.3.1 Imunidade tributária**

Existe um consenso na doutrina e jurisprudência pátria sobre o conceito e o campo de abrangência da imunidade tributária. Na lição de José Souto Maior Borges (2011, p.46), o poder de tributar envolve o poder de isentar, portanto, a disciplina da isenção/imunidade deve obedecer fielmente aos princípios constitucionais da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva, entre outros.

Segundo Mazza (2019, p. 312), imunidades são normas constitucionais que limitam a competência tributária para afastar a incidência

de tributos sobre determinados itens ou pessoas. Para o referido autor, as imunidades tributárias têm natureza dúplice, na medida em que são, ao mesmo tempo, limitações constitucionais ao poder estatal de tributar e, também garantias fundamentais do contribuinte.

Na lição de Sabbag (2012, p. 283), a imunidade para tributos revela uma delimitação negativa da competência tributária que decorre dos princípios e garantias constitucionais, que, dotados de expressiva carga axiológica, são vocacionados a limitar o poder de tributar. É dizer: a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária.

Por seu turno, Alexandre (2019, p. 211) classifica as imunidades, relativamente ao parâmetro para a concessão, nas seguintes: imunidades subjetivas – relacionadas às pessoas beneficiadas pela exceção; imunidades objetivas – relacionados aos objetos, cuja tributação é impedida; e imunidades mistas – as duas coisas ao mesmo tempo.

Citam-se como exemplo: i. Subjetiva – a regra imunizante que impede a tributação de patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos (CF, art.150, VI, a); ii. Objetiva – a imunidade que protege os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (CF, art.150, VI, d); iii. Mista, a imunidade que impede a incidência do imposto de Propriedade Territorial Rural (ITR) sobre pequenas as glebas rurais, assim definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel (CF, art.153, § 4º, II).

Além do mais, Alexandre (2019, p. 212), classifica as imunidades quanto à origem, veja-se: ontológicas e políticas. Para ele, são ontológicas as imunidades que existiriam mesmo sem previsão expressa do texto constitucional, vez que são fundamentais para o atendimento ao princípio da isonomia e ao pacto federativo, exemplificando com as imunidades das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos (CF, art.150, VI, c). Para ele, também é ontológica a imunidade recíproca – entre os entes, não pode haver tributação (CF, art.150, VI, a), porque ela se configura em cláusula protetiva do pacto federativo.

Prossegue o autor, ao designar que as imunidades de caráter político são aquelas que almejam à proteção de outros princípios em virtude de uma

opção política do constituinte, tal como é o caso da imunidade dos templos de qualquer culto e dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão.

Finalmente, Alexandre (2019. p. 212-213), classifica as imunidades quanto ao alcance: gerais e específicas. A imunidade geral abrangeria vedações a todos os entes tributantes em relação a diversos tributos, por exemplo, art.150, VI, da CF/1988, que impede qualquer ente político de instituir qualquer imposto sobre patrimônio, renda e serviços das diversas entidades.

Por outro lado, o legislador pode restringir a aplicação da imunidade a um determinado tributo de competência de determinada pessoa jurídica, de forma a atender certa conveniência, por exemplo: as imunidades ao IPI e ao ICMS nas operações de exportação (Arts.153, § 3º, III e 155, § 2º, X, a, ambos da CF/1988) e a imunidade ao ITBI que beneficia diversas operações societárias (art.156, § 2º, I da CF/1988). Referidas situações são classificadas como imunidades específicas ou tópicas (ALEXANDRE, 2019).

Sem a pretensão de esgotar o tema, pode-se dizer que todas as imunidades estão elencadas ao longo do texto constitucional, apesar de que, na maioria dos casos, a referência a elas ocorrer de modo confuso e pelo uso de termos equivocados, por meio das expressões “são isentos” ou ainda “é vedado”. Todos, inclusive o STF, já firmaram o entendimento que se trata, verdadeiramente, de imunidades tributárias.

### 1.3.2 Isenção

A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional (CTN), elenca a isenção como hipótese de exclusão do crédito tributário no art. 175, *verbis*:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – A isenção;

II – A anistia.

Parágrafo Único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Assim, é consenso doutrinário que a obrigação tributária nasce com o surgimento do fato gerador. Todavia, devido a uma situação prevista em lei (isenção), o lançamento não deverá ser realizado e, conseqüentemente, o tributo não deverá ser cobrado, sendo, portanto, isento.

A isenção só será válida se for concedida por meio de lei específica, e os beneficiários somente poderão usufruir seus benefícios se cumprirem os requisitos estabelecidos no referido diploma legal. Adicionalmente, ressalta-se que a isenção pode ser feita por prazo determinado ou indeterminado e, ainda, de modo condicionado ou incondicionado, tudo conforme a previsão legal. Ela poderá ser extinta por caducidade ou pela edição de nova lei em sentido contrário.

### **1.3.3 Diferença entre imunidade e isenção**

Imunidade tributária e isenção são institutos completamente distintos, apesar de que, na prática, ambos acarretam a dispensa do pagamento de determinado tributo.

No ensinamento de Alexandre (2019, p. 207-209), as imunidades tratam de limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes numa delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos. Por outro lado, a isenção consiste na dispensa legal do pagamento do tributo, uma vez que o ente político tem a competência para instituir o tributo e, ao fazê-lo, opta por dispensar o pagamento em situações legalmente previstas.

Para o citado autor, a principal diferenciação existente entre a isenção e a imunidade é esta: a isenção opera no âmbito do exercício da competência, enquanto a imunidade opera no âmbito da própria delimitação de competência. A consequência disso é que, como a imunidade delimita competência constitucionalmente atribuída, é sempre prevista na própria constituição. Já a isenção, esta será sempre prevista em lei.

Segundo Mazza (2019, p. 312) imunidade e isenção são institutos inconfundíveis, pois, enquanto imunidade é uma norma constitucional que limita a competência tributária, afastando sua incidência sobre determinados itens ou pessoas, operando ainda no plano constitucional e interagindo com

as regras que definem a competência para a instituição de tributos antes que o fato gerador ocorra; a isenção é um benefício legal concedido pelo legislador que, excluindo o crédito tributário (art.175 do CTN), libera o contribuinte de realizar o pagamento do tributo após a ocorrência do fato gerador.

No entender de Sabbag (2012, p. 287), a imunidade é instituto de sede constitucional. Enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica dispensa legal, já no campo da tributação. A isenção inibe o lançamento do tributo, tendo ocorrido o fato gerador e tendo nascido, conseqüentemente, o liame jurídico-obrigacional. Na imunidade, tal situação não ocorre, uma vez que a norma imunizadora ainda está fora do campo de incidência do tributo, representando um obstáculo à própria incidência de tributos sobre determinados fatos, situações ou pessoas.

O STF considera que a isenção inibe o lançamento do tributo, enquanto, na imunidade, não há que falar sequer em lançamento do tributo, pois nem mesmo houve uma relação jurídico-obrigacional. A isenção pode deixar de existir, se acaso cessarem as condições predeterminadas ou pela edição de uma nova norma versando em sentido oposto. Isso, no entanto, não ocorre no caso das imunidades, que cessariam somente por meio de Emenda Constitucional.

#### **1.3.4 A natureza jurídica dos tributos previstos no modelo ZFM**

Após relevantes esclarecimentos conceituais, avança-se para definirmos, afinal, quais seriam as naturezas jurídicas das desonerações tributárias estipuladas pelo modelo da ZFM? Seriam elas isenções ou imunidades?

A primeira observação a ser feita é a de que, segundo Ramos Filho (2019, p.43), o Decreto-Lei n. 288, que instituiu os benefícios fiscais da ZFM, somente o fez expressamente no tocante aos impostos federais. Com relação aos tributos estaduais e municipais, os benefícios foram albergados pela legislação infraconstitucional.

Ao analisar a natureza jurídica dos incentivos fiscais estabelecidos pelo modelo ZFM, logo se vislumbra uma controvérsia. É sabido que as imunidades previstas no corpo da Constituição de 1988 não têm prazo de duração estabelecido, sendo, portanto, perenes. Como, por exemplo, as imunidades previstas no art. 150, inciso VI, alíneas *a, b, c, d e e* da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou litero musicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Além disso, as imunidades tributárias são consideradas cláusulas pétreas, haja vista a interpretação de que se configuram como garantias constitucionais asseguradas ao contribuinte. Assim determina o art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição de 1988:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(...)

IV - os direitos e garantias individuais.

Entretanto, os benefícios fiscais da ZFM elencados pelo Decreto-Lei n. 288/67 foram expressamente recepcionados pelo art. 40 do ADCT, ganhando “status” constitucional, todavia, com seu prazo de duração preestabelecido. Nesse sentido, surge a questão: figurando na CF/88, tais benefícios seriam isenção por prazo determinado ou seriam imunidades?

Duas correntes doutrinárias se propõem a responder esse questionamento. A primeira delas considera que todos os incentivos atribuídos pelo modelo ZFM são considerados como isenção, ainda que tenham sido recepcionados pela Constituição Federal de 1988. O professor

Ramos Filho (2019, p. 88; p. 93) filia-se a essa corrente e cita Paulo de Barros Carvalho, José Souto Maior Borges e Sacha Navarro Carvalho, concluindo:

Nem o art.4º do Decreto-lei 288/1967, ao equiparar a remessa para a ZFM a uma exportação para o exterior, criou uma imunidade ao ICMS, como também não o fez a Constituição de 1988 ao recepcionar, nos arts. 40 e 92 do ADCT, os incentivos da Zona Franca de Manaus. Não foram os incentivos que foram constitucionalizados, mas a garantia de sua proteção é que foi.

A segunda corrente considera tal concessão como imunidade tributária. Nesse sentido, Ramos Filho (2019, p. 86) cita os doutrinadores Elson Rodrigues de Andrade e Marco Aurélio Greco como expoentes dessa tese. A meu ver, trata-se de imunidade, já que tais benefícios não poderiam deixar de existir antes do prazo de duração previsto, mesmo que fossem revogados por uma Emenda Constitucional, a qual deveria, inclusive, ser declarada inconstitucional por ofender, entre outras coisas, a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV, da CF/1988 e os princípios da segurança jurídica e da isonomia.

Nesse sentido, apresenta-se o julgado da ADI 310, cuja relatora foi a ministra Carmen Lúcia. A ementa abaixo transcrita faz menção à imunidade tributária dos incentivos da ZFM:

(...) EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1988, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. 1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra 'g', da Constituição da República). 2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. 3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação

pré-constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 568417 AgR/RS - Rio Grande do Sul, o ministro-relator Dias Toffoli também fez referência, na ementa desse julgado, ao termo “imunidade tributária” quando tratou dos incentivos fiscais da ZFM:

(...) EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. PIS e COFINS. Produtos destinados à Zona Franca de Manaus. DL n. 288/67. Natureza infraconstitucional da controvérsia. Ofensa reflexa. Discussão sob o enfoque do art. 40, parágrafo único, do ADCT. Entendimento do STF na ADI 2.348-MC. MP nº 2.037-24/00. Suspensão da eficácia. 1. As discussões relativas à isenção concedida na venda de produtos destinados à Zona Franca de Manaus, à luz do Decreto-lei nº 288/97, ensejam reinterpretação de normas infraconstitucionais, sendo que a suposta afronta à Constituição, se ocorresse, seria indireta. Precedentes. 2. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 2.348-MC, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 7/11/03, apreciando a questão, afastou a eficácia de dispositivos da MP nº 2.037-24/2000, à luz do art. 40 do ADCT, no intuito de preservar a imunidade tributária constitucionalmente deferida à Zona Franca de Manaus. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido.

Em outro importante julgado, o RE 1072586/CE - Ceará - Recurso Extraordinário, que teve como relator o Ministro Edson Fachin, as vendas destinadas à ZFM foram equiparadas à exportação, sendo, portanto, imunes. Isso se dá por força do art.153, §3º, III da CF/88:

(...) Decisão: Trata-se recurso extraordinário interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, cuja ementa reproduz-se:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES SOBRE A RECEITA BRUTA (PIS E COFINS). EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. VENDA EFETUADA PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. OPERAÇÃO EQUIPARADA À EXPORTAÇÃO. ART. 4º, DO DECRETO-LEI Nº 288/67, RECEPCIONADO PELO ART. 40, DO ADCT. ART. 9º, INCISO II, DA LEI Nº 12.546/11. 1. Mandado de Segurança impetrado visando o reconhecimento – como receita equiparada à exportação – a decorrente de venda para Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, para fins de exclusão da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (PIS e COFINS), nos termos do art. 9º, inciso II, da Lei nº 12.546/2011. Sentença concessiva da ordem. 2. A Zona Franca de Manaus é área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, equivalendo a uma exportação brasileira para o estrangeiro, para todos os efeitos fiscais. O art. 40, do ADCT, recepcionou o Decreto-Lei nº 288/67. 3. A Lei n. 12.546/2011, em seu art. 9º, inciso II, expressamente exclui da base de cálculo das contribuições a receita decorrente das exportações. Sentença que está em consonância com o precedente do Órgão Plenário deste Tribunal, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade na

AMS 87396 (rel. Des. Fed. Geraldo Apoliano, Publicado no DE 16/06/2009, pg. 203). Apelação e Remessa Necessária improvidas”

Tal decisão foi corroborada no julgamento do ARE 997126/DF - Distrito Federal - Recurso Extraordinário com Agravo, cujo ministro-relator foi Roberto Barroso e cujo acórdão foi publicado no dia 24 de outubro de 2016. Confira-se trecho:

“TRIBUTÁRIO. PIS – COFINS. ISENÇÃO SOBRE RECEITAS DECORRENTES DAS OPERAÇÕES COMERCIAIS REALIZADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. DECRETO-LEI 288/1967. ART. 40 DO ADCT. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. A venda de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale a exportação de produtos brasileiros para país estrangeiro, com todas as benesses fiscais constantes na legislação de regência, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/1967, que está em vigor em razão do art. 92 do ADCT, acrescido pela Emenda Constitucional 42, de 19/12/2003, que prorrogou por mais dez anos o prazo estabelecido no art. 40 do ADCT.

2. A legislação referente ao PIS e à COFINS prevê expressamente que essas contribuições não incidirão sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior. Não incidem também sobre as receitas decorrentes das operações realizadas na Zona Franca de Manaus, por força do art. 40 do ADCT.

(...) quanto à discussão sob o enfoque do art. 40, parágrafo único, do ADCT, melhor sorte não socorre a recorrente, pois no julgamento da ADI 2.348-MC, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 7/11/03, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a questão, afastou a eficácia de dispositivos da MP nº 2.037-24/2000, no intuito de preservar a imunidade tributária constitucionalmente deferida à Zona Franca de Manaus. Na ocasião, o Ministro Marco Aurélio assentou, em seu voto, a contrariedade ao art. 40 do ADCT, “porque este absorveu a legislação em vigor, à época, e o Decreto-Lei nº 288 é explícito quanto à equiparação da importação por Manaus à exportação de Manaus”. O julgado na ADI nº 2.348-MC restou assim ementado:

Na mesma direção: ARE 913.438/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia; RE 540.313/PR, Rel. Min. Ellen Gracie; e RE 756.657/MT.

Foi em igual sentido o julgamento do ARE 993658/AM - Recurso Extraordinário com Agravo, de relatoria do ministro Dias Toffoli, no dia 27 de setembro de 2016. Veja-se:

(...) 4. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais (Decreto-Lei 288/67, art. 4º), caso em que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins.

5. O referido benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria ZFM que vendem seus produtos para outras na mesma localidade. ‘Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio-regionais’ (REsp 1.276.540-AM, r. Ministro Castro Meira, 2ª Turma do STJ).

(...) por outro lado, quanto à discussão sob o enfoque do art. 40, parágrafo único, do ADCT, melhor sorte não socorre a recorrente, pois no julgamento da ADI nº 2.348-MC, Rel. o Min. Marco Aurélio, DJ de 7/11/03, o STF, ao apreciar a questão, afastou a eficácia de dispositivos da MP nº 2.037-24/2000, no intuito de preservar a imunidade tributária constitucionalmente deferida à Zona Franca de Manaus. Na ocasião, o Ministro Marco Aurélio assentou, em seu voto, a contrariedade ao art. 40 do ADCT, “porque este absorveu a legislação em vigor, à época, e o Decreto-Lei nº 288 é explícito quanto à equiparação da importação por Manaus à exportação de Manaus”.

O julgado proferido na ADI nº 2.348-MC restou assim ementado:

Na mesma direção: ARE nº 913.438/DF, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, DJe de 24/9/15; RE nº 756.657/MT, de minha relatoria, DJe de 29/5/14.

Diante do complexo cenário jurisprudencial representado pelos enxertos de decisões emblemáticas exaradas pela Corte Constitucional brasileira, o próximo passo é pontuar sobre a natureza jurídica de cada incentivo fiscal já estabelecido no modelo da Zona Franca de Manaus, sejam eles federais, estaduais ou municipais.

#### **1.3.4.1 Incentivos Federais**

Nesse contexto, importa salientar com mais precisão a natureza jurídica dos incentivos, dando início pelos federais, conforme minudenciado nas subseções seguintes.

##### **1.3.4.1.1 Redução de até 88% do Imposto de Importação (II) sobre os insumos destinados à industrialização**

Natureza jurídica: Imunidade tributária

Quadro 1 – BASE LEGAL IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (II)

| LEI           | ARTIGO |
|---------------|--------|
| CF/1988       | 153, I |
| DL - 288/1967 | 3º     |

Fonte: Da pesquisa (2020).

### 1.3.4.1.2 Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Natureza jurídica – Imunidade Tributária

Quadro 2 – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

| LEI           | ARTIGO  |
|---------------|---------|
| CF/1988       | 153, IV |
| DL - 288/1967 | 3º      |

Fonte: Da pesquisa (2020).

### 1.3.4.1.3 Redução de 75% do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), inclusive adicionais de empreendimentos classificados como prioritários para o desenvolvimento regional, calculados com base no Lucro da Exploração até 2013

Natureza jurídica – Imunidade Tributária

Quadro 3 – REDUÇÃO DE 75% DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

| LEI           | ARTIGO |
|---------------|--------|
| CF/1988       | 153, I |
| DL - 288/1967 | 3º     |

Fonte: Da pesquisa (2020).

### 1.3.4.1.4 Isenção da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins nas operações internas na Zona Franca de Manaus

Natureza jurídica – Imunidade Tributária

Quadro 4 – ISENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

| LEI           | ARTIGO       |
|---------------|--------------|
| CF/1988       | 149, § 2º, I |
| DL - 288/1967 | 4º           |

Fonte: Da pesquisa (2020).

Nesse sentido foi o julgamento, de 19 de abril de 2016, no ARE 957268/AM - Recurso Extraordinário com Agravo, cujo relator foi o ministro Luiz Fux. No julgado em comento, se reconheceu a existência do benefício da exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins para as vendas de produtos por empresa localizada na ZFM para outra da mesma localidade:

(...) 4. No que tange à matéria de fundo, o art. 40 do ADCT da Constituição Federal de 1988 preservou a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio recepcionando o Decreto-lei n. 288/67, que prevê expressamente que a exportação de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será, para

todos os efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o exterior.

5. A legislação referente ao PIS e à COFINS prevê expressamente que as mencionadas contribuições não incidirão sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, razão por que se aplica àquelas destinadas à Zona Franca de Manaus, por força do Decreto-lei n. 288/67 e no art. 40 do ADCT.

6. No benefício da exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS devem ser incluídos os valores resultantes de vendas de produtos por empresa localizada na Zona Franca de Manaus para outra da mesma localidade, sob pena de ofensa ao disposto no Decreto-lei n. 288/67, aos arts. 40 e 92 do ACDT da CF/88, e o princípio da isonomia.

É o relatório. DECIDO. O agravo não merece prosperar. Por fim, no que diz respeito aos artigos 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, observe-se que a cobrança da contribuição ao PIS e da Cofins, quando sub judice a controvérsia acerca da isenção do tributo incidente sobre as receitas decorrentes das operações de venda às empresas instaladas na Zona Franca de Manaus, demanda a análise da legislação infraconstitucional, o que inviabiliza a admissibilidade do recurso extraordinário. Nesse sentido, ARE 634.512-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe de 30/9/2013, e RE 640.653-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe de 30/9/2011, com a seguinte ementa: “Agravo interno em recurso extraordinário.

Em outro julgado, de 10 de outubro de 2014, qual seja o RE 698820/DF - Distrito Federal/Recurso Extraordinário, cujo relator foi o ministro Roberto Barroso, reconheceu-se que as vendas destinadas à ZFM são equiparadas às exportações, sendo, portanto, imunes:

(...) DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. PRESCRIÇÃO. RECEITAS DE VENDAS EFETUADAS A EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. PRESCRIÇÃO. ART. 4º DO DL N. 288/67. ART. 40 DO ADCT. ART. 14 DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.037/00. ADI N. 2.348.; COMPENSAÇÃO CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. VERBA HONORÁRIA.

2. Nos termos do Decreto-Lei nº 288, de 1976, as compras e vendas realizadas para empresas situadas na Zona Franca de Manaus foram equiparadas às operações de exportação, conforme se extrai do art. 4º do referido Diploma legal.

3. O art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias objetiva a manutenção da Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a contar da promulgação da Constituição.

4. Ao apreciar a medida cautelar em ADI n. 2.348, em 07.12.2000, o Pretório Excelso, por unanimidade de votos, entendeu por bem suspender, com efeitos *ex nunc* e até o final do julgamento da ação direta, a eficácia da expressão ‘a Zona Franca de Manaus’, contida no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória n. 2.037/2000. O dispositivo que teve sua eficácia suspensa excluía da isenção de PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas a empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

6. Assim, a contribuição ao PIS e a COFINS não incidem sobre as receitas provenientes de vendas de mercadorias para a ZFM, que merecem o mesmo tratamento fiscal dispensado às vendas ao exterior.

3. Agravo regimental não provido” (RE 568.417-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli)

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ISENÇÃO. RECEITAS ORIUNDAS DAS VENDAS DE MERCADORIAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. PRECEDENTES DA CORTE. RECURSO DESPROVIDO.

1. A isenção de PIS e COFINS nas receitas oriundas das vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus é matéria que impõe ao E. STF o exame da legislação infraconstitucional. Por isso que eventual ofensa à Constituição somente ocorreria de forma indireta, circunstância que inviabiliza a admissão do recurso extraordinário.

2. Precedentes no mesmo sentido: RE n. 539590-AgR, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 26.4.2011; RE n. 456336-AgR, Relator o Ministro Celso de Mello, DJ de 8.11.2010.

Em vista do exposto, resta claro o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto ao reconhecimento de que o incentivo ora analisado tem natureza de imunidade tributária.

#### 1.3.4.2 Incentivos Estaduais

Restituição parcial ou total, variando de 55% a 100% – dependendo do projeto – do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Natureza jurídica: isenção heterônoma.

*Quadro 5 – ISENÇÃO DO ICMS*

| LEI           | ARTIGO   |
|---------------|----------|
| CF/1988       | 151, III |
| DL - 288/1967 | 4º       |

**Fonte:** Da pesquisa (2020).

#### 1.3.4.3 Incentivos Municipais

Isenção do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, Taxas de Serviços de Coleta de Lixo, de Limpeza Pública, de Conservação de Vias e Logradouros Públicos e Taxas de Licença a empresas que geram pelo menos quinhentos empregos, de forma direta, no início da atividade, mantendo o número para gozar do benefício. (Lei Municipal n. 427/1998).

Natureza jurídica: isenção.

Quadro 6 – INCENTIVOS MUNICIPAIS

| LEI                             | ARTIGO |
|---------------------------------|--------|
| CF/1988                         | 153, I |
| DL - 288/1967                   | 3º     |
| Lei Orgânica Município – Manaus | 402    |
| Lei Municipal nº 427/1998       |        |

Fonte: Da pesquisa (2020).

#### 1.3.4.4 Síntese – Base legal e natureza jurídica dos incentivos à ZFM

Haja vista todo o exposto, abaixo se apresenta um quadro sinótico contendo a natureza jurídica de todos os incentivos fiscais propostos no âmbito do modelo ZFM.

Quadro 7 – BASE LEGAL E NATUREZA JURÍDICA DOS INCENTIVOS A ZFM

| TRIBUTOS                   | BASE LEGAL   | NATUREZA JURÍDICA    |
|----------------------------|--|----------------------|
| Imposto de Importação (II) | Art.153,I CF/88 e Art. 3º Decreto- Lei 288/1967  | Imunidade Tributária |
| IPI                        | Art. 153, IV da CF/88 e Art. 3º Decreto- Lei 288/1967  | Imunidade Tributária |
| IRPJ                       | Artigo 173 § 1º da CF/88 e Decreto 3.000/1999  | Imunidade Tributária |
| PIS/COFINS                 | Art.149, § 2º, II CF/88 e Art. 4º Decreto- Lei 288/1967  | Imunidade Tributária |
| ICMS                       | Art.151,III CF/88, Art. 4º Decreto- Lei 288/1967 e Art.149 e Art.150 Constituição Estado do Amazonas | Isenção heterônoma   |
| IPTU                       | Art.156,I CF/88, art.402 Lei Orgânica Município – Manaus e Lei Municipal nº 427/1998                 | Isenção              |

Fonte: Da pesquisa (2020).

Conforme a pesquisa, somam seis os tributos que têm incentivos para a Zona Franca de Manaus, dentre os quais quatro são federais, um é estadual e outro é municipal. Frisa-se que todo o conjunto de incentivos encontra permissivo para sua aplicação na Constituição Federal, explicitamente nos

artigos 149, 151, 153 e 156, consoante os incisos especificados no quadro. Ademais, constatou-se haver legislação infraconstitucional dos respectivos entes federados dando conta de regulamentar a aplicação das referidas determinações de incentivo à ZFM.

Outro ponto de grande relevância para este debate é a percepção de que, enquanto as imunidades só podem ser fixadas pela Constituição Federal, que o fez em relação aos tributos de federais (II, IPI, IRPJ e PIS/COFINS), os tributos estadual e municipal possuem respectiva natureza jurídica de isenção heterônoma (ICMS) e de isenção (IPTU), cujas previsões estão na Constituição Estadual do Amazonas e na Lei Orgânica do Município de Manaus.

Tendo estabelecido as bases que serão utilizadas para respaldar nossas respostas às questões fundamentais levantadas por este trabalho, no próximo capítulo, chegaremos a uma conclusão: se o Fisco tem razão em efetuar a cobrança das contribuições para o PIS/COFINS nas vendas internas na área de abrangência geográfica da ZFM, ou se essa razão pertence ao contribuinte.

#### **1.4 Desempenho da Zona Franca de Manaus (ZFM)**

A ZFM compreende três polos econômicos: comercial, industrial e agropecuário. O primeiro teve maior ascensão até o final da década de 80, quando o Brasil adotava o regime de economia fechada. Após a abertura comercial iniciada nos anos de 1990 pelo então presidente Collor de Melo, as vantagens comerciais da ZFM foram perdidas, uma vez que as importações de produtos estrangeiros foram liberadas para o restante do país. O polo agropecuário abriga projetos voltados às atividades de produção de alimentos, agroindústria, piscicultura, turismo, beneficiamento de madeira, entre outras. Historicamente, poucos foram os projetos desenvolvidos nesta área e a contribuição dele para o desenvolvimento da região é inexpressiva. Já o polo industrial é considerado a base de sustentação da ZFM.

Segundo as informações da SUFRAMA, O Polo Industrial de Manaus(PIM) possui aproximadamente 500 indústrias de alta tecnologia gerando mais de meio milhão de empregos, diretos e indiretos, principalmente nos segmentos de eletroeletrônicos, duas rodas e químico.

Entre os produtos fabricados destacam-se: aparelhos celulares e de áudio e vídeo, televisores, motocicletas, concentrados para refrigerantes, entre outros.

A tabela 1 nos mostra a evolução do faturamento do setor industrial da ZFM, comparado com os insumos (salários + encargos + ICMS recolhido + aquisição de insumos), a primeira observação que fazemos é em relação ao ICMS. É sabido que a ZFM possui, entre outros incentivos, a isenção/redução de tributos, contudo o volume arrecado com o ICMS é muito expressivo, demonstrando que a ZFM também propicia elevada arrecadação tributária aos entes federados, contrariando o senso comum que tem a impressão de que ninguém paga tributo nesta área.

Outra observação importante diz respeito ao faturamento que vem crescendo nos últimos anos, porém os custos totais vem crescendo numa taxa ainda maior, saindo de cerca 48% para cerca de 67% sobre o faturamento, mesmo assim, o polo apresenta boas margens de lucratividades para as empresas instaladas nesta área.

Tabela 1: SETOR INDUSTRIAL(ZFM): PRINCIPAIS CUSTOS DE PRODUÇÃO x FATURAMENTO - (2015-2021) – Valores em R\$ (1,00)

| ANO          | Custo Total -<br>Sal+Enc+Insum+Ic<br>ms (A) | FATURAMEN<br>TO<br>(B) | %<br>(A/B) | RECEITA<br>TOTAL<br>(C) | %<br>(A/C) |
|--------------|---|------------------------|------------|-------------------------|------------|
| 2016         | 36.546.078.122                              | 75.365.620.272         | 48,49      | 88.803.843.799          | 41,15      |
| 2017         | 43.875.298.339                              | 82.127.775.001         | 53,42      | 100.986.231.91          | 43,45      |
| 2018         | 57.569.087.481                              | 94.043.024.045         | 61,22      | 112.577.723.34          | 51,14      |
| 2019         | 60.081.693.082                              | 104.830.204.479        | 57,31      | 112.623.484.28          | 53,35      |
| 2020         | 72.900.771.466                              | 120.190.664.644        | 60,65      | 127.532.686.70          | 57,16      |
| 2021(*<br>*) | 87.986.654.803                              | 131.016.706.040        | 67,16      | 144.901.599.15          | 60,72      |

FONTE: CGPRO/SAP - (\*) Tributação efetivada sobre os valores faturados na saída dos produtos(\*\*) Até Outubro - Dados Parciais .SUFRAMA. Indicadores de desempenho – PIM – 2016 a 2021. Disponível em: < [https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/indicadores/caderno\\_indicadores\\_janeiro\\_outubro\\_2021\\_gerado\\_22-12-2021\\_.pdf](https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/indicadores/caderno_indicadores_janeiro_outubro_2021_gerado_22-12-2021_.pdf)>. Acesso: 16 jan 2022.

A quantidade de mão de obra direta utilizada na ZFM é outro indicador que devemos analisar. Contatamos que número de trabalhadores empregados tem reduzido nos últimos anos. Historicamente, a ZFM já empregou um número superior a 150 mil trabalhadores. Atualmente este número se encontra em torno dos 90 mil. São dois os motivos principais que

justificam esta redução: 1º a crise econômica-fiscal que se instalou no país a partir dos anos de 2015 que proporcionou a redução do ritmo de atividade econômica e, conseqüentemente, crescimentos inexpressivos do produto interno bruto (PIB); outro fator foi a retirada, por questões estratégicas, de algumas empresas do PIM.

#### 1.4.1 Custos fiscais da Zona Franca de Manaus

O custo da ZFM será analisado com base em informações dos gastos tributários efetivos, referentes aos exercícios de 2015 a 2020.

Segundo a Receita Federal do Brasil(RFB), Gastos tributários(GT) são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, uma vez que reduz a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumenta a disponibilidade econômica do contribuinte. O conceito de GT utilizado pela RFB teve como referência os critérios adotados por países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), bem como as recomendações e melhores práticas divulgadas pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT).

Ao analisarmos a composição do gasto tributário por espécie, conforme a tabela 2, atestamos que o maior gasto foi com o Simples Nacional (23,14%), seguido por gastos com a agricultura e agroindústria (9,88%), seguido pelos Rendimentos Isentos e Não Tributáveis- IRPF (9,84%) e Entidades Sem Fins Lucrativos - Imunes / Isentas (8,87%).

Os gastos com a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio (8,49%) aparecem na quinta posição, demonstrando que o custo de mantê-la não chega a representar 10%, ou seja, o país está investindo poucos recursos numa área que é estratégica, em diversos aspectos, principalmente do ponto de vista dos recursos naturais existentes, sem dizer que é uma região que é desejada por todos e que o mundo inteiro tem interesse.

Tabela 2:  
GASTO TRIBUTÁRIO POR ESPÉCIES EM 2018

| Gasto Tributário    | Valor          | %    |
|---------------------|----------------|------|
| Por Espécies - 2018 | Em R\$ 1,00    |      |
| Simples Nacional    | 71.852.613.058 | 23,1 |

|   |                |      |
|---|----------------|------|
|   |                | 4    |
| Agricultura e Agroindústria                                 | 30.686.090.055 | 9,88 |
| Rendimentos Isentos e Não Tributáveis - IRPF                | 30.542.974.120 | 9,84 |
| Entidades Sem Fins Lucrativos - Imunes / Isentas            | 27.549.711.663 | 8,87 |
| Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio             | 26.367.169.739 | 8,49 |
| Deduções do Rendimento Tributável - IRPF                    | 20.870.288.340 | 6,72 |
| Benefícios do Trabalhador                                   | 13.306.447.349 | 4,29 |
| Medicamentos, Produtos Farmacêuticos e Equipamentos Médicos | 13.201.118.047 | 4,25 |
| Desoneração da Folha de Salários                            | 12.362.304.339 | 3,98 |
| Desenvolvimento Regional                                    | 11.026.945.795 | 3,55 |

Fonte: Receita Federal

Elaboração: Autor

O gasto tributário (GT), que representa o volume de tributos que a União deixou de arrecadar porque existe uma lei que autoriza a desoneração, com a Região Norte, como pode ser visto na tabela 4, correspondeu a 12,34 % em relação a todo o Brasil. Ou seja, um número inexpressivo dado a importância da região e a necessidade de reduzir as desigualdades regionais e promover o efetivo desenvolvimento nacional. Entretanto, a Região Sudeste consumiu praticamente 49% de todos os gastos. Um verdadeiro contrassenso, uma vez que a Região mais desenvolvida do País é a mais beneficiada de todas, acarretando, ainda mais, a concentração de riquezas e o aumento das disparidades regionais.

Os números comprovam quais as regiões que são as mais beneficiadas pela política tributária e quem “financia” quem. Atacar os benefícios tributários concedidos às empresas sediadas na ZFM, com certeza, não é a política mais adequada, já que existem outras áreas com GT muito mais expressivos.

Tabela 3:

GASTO TRIBUTÁRIO POR REGIÕES NO BRASIL EM 2018

| REGIÃO | Gasto Tributário(2018)<br>Em R\$ milhões | %GT/<br>Região | %GT/<br>Arrecadação<br>Regional | %GT/PIB<br>Regional |
|--------|--|----------------|---------------------------------|---------------------|
|--------|--|----------------|---------------------------------|---------------------|

|                |                |              |                |              |
|----------------|----------------|--------------|----------------|--------------|
| <b>NORTE</b>   | <b>38.323</b>  | <b>12,34</b> | <b>101,23%</b> | <b>8,86%</b> |
| NORDESTE       | 41.797         | 13,46        | 39,34%         | 3,72%        |
| CENTRO-OESTE   | 29.052         | 9,36         | 12,67%         | 4,28%        |
| <b>SUDESTE</b> | <b>152.088</b> | <b>48,97</b> | <b>17,97%</b>  | <b>4,05%</b> |
| SUL            | 49.259         | 15,86        | 25,28%         | 3,68%        |
| Total          | 310.519        | 100          | 21,44%         | 4,22%        |

Fonte: Receita Federal

### 1.5 Impacto da ZFM sobre a desenvolvimento da região

Os impactos da adoção do modelo ZFM para a região são expressivos, principalmente para a cidade de Manaus. Nesta seção demonstraremos todos esses impactos, principalmente aqueles decorrentes da geração de emprego, da massa salarial, distribuição de renda e crescimento populacional.

A ZFM produz efeitos nas cadeias produtivas, os efeitos para frente e para trás, visto que as indústrias instaladas no polo, também compram insumos de outras empresas locais, sem falar no efeito renda que são materializados por intermédio dos salários, lucros e alugueis auferidos e que são, na sua maioria, transformados em consumo. Outro ponto que deve ser destacado é a arrecadação dos tributos estaduais e municipais.

A tabela 4 mostra a projeção para receitas no PPA da cidade de Manaus para o período de 2022 a 2025 nela podemos constatar que uma há uma projeção crescente, em que pese a crise provocada pela Covid-19, demonstrando toda a pujança do Município. A receita tributária corresponde a cerca de 26% da receita corrente, enquanto que as transferências correntes contribuem com cerca de 66% da receita corrente. Decisões judiciais ou administrativas tomadas contra os interesses da ZFM que afetem diretamente os incentivos fiscais, com certeza provocará uma debandada das empresas que ocasionará uma queda na arrecadação dos tributos estaduais e por tabela nas transferências da União para o Município e do Estado para o Município e, também impactará uma redução da receita tributária do Município, uma vez que a arrecadação com o ISS, IPTU, entre outros sofrerá uma queda drástica.

Tabela 4 -  
PROJEÇÃO RECEITAS- PPA- MANAUS (2022/2025) – em Milhões Reais

| Especificação          | 2022  | 2023  | 2024  | 2025  |
|------------------------|-------|-------|-------|-------|
| 1. Receita Corrente    | 6.096 | 6.552 | 7.046 | 7.577 |
| 1.1 Receita Tributária | 1.594 | 1.724 | 1.865 | 2.015 |
| 1.2 Transferências     | 4.026 | 4.339 | 4.679 | 5.047 |

|           |  |  |  |  |
|-----------|--|--|--|--|
| Correntes |  |  |  |  |
|-----------|--|--|--|--|

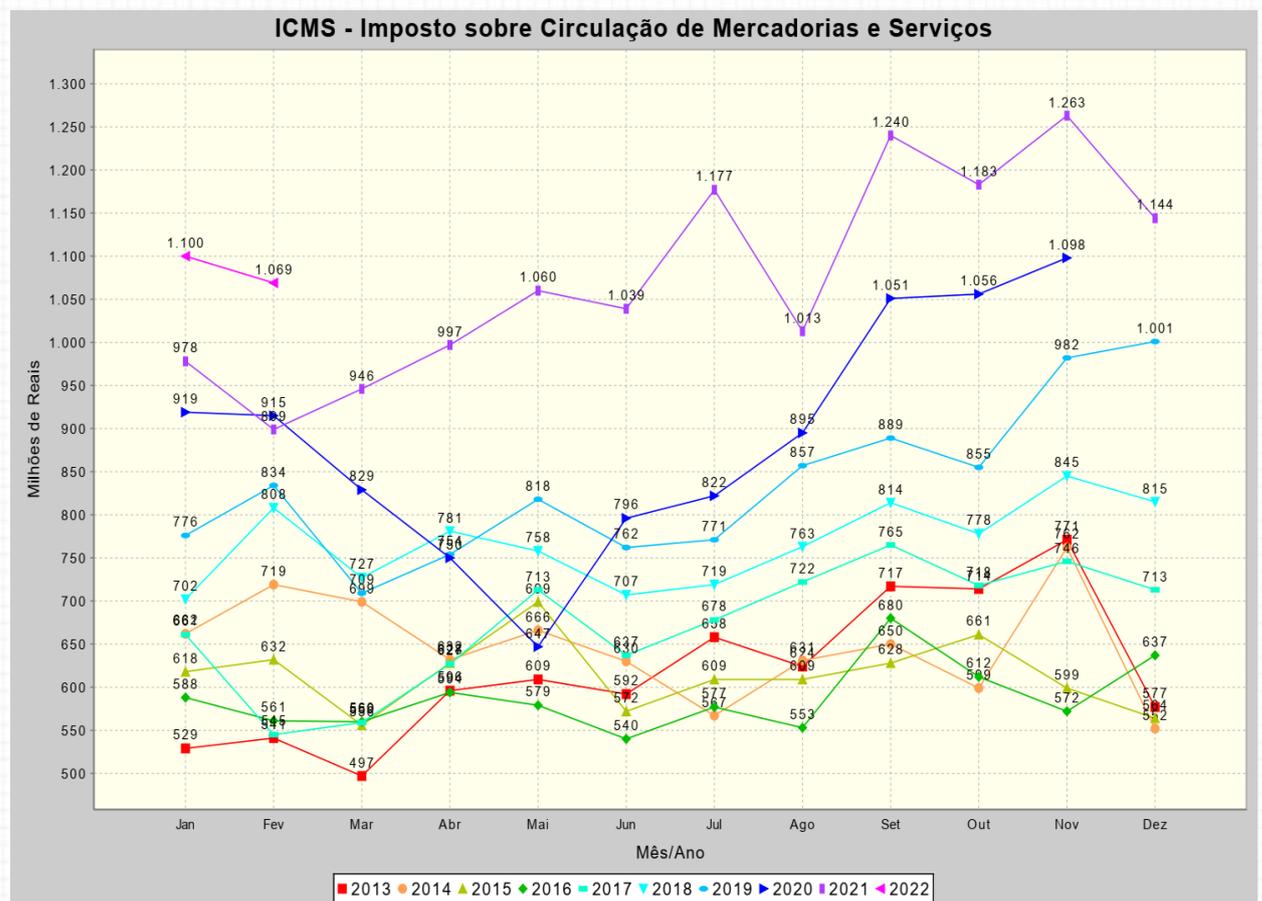
Elaboração: Próprio autor

Fonte: PPA Manaus – 2022 a 2025. Disponível em <<https://transparencia.manaus.am.gov.br/transparencia/v2/#/planejamento>>. Acesso: 23 mar. 2022

A figura 1 mostra a arrecadação do ICMS no Estado do Amazonas no período de janeiro de 2013 até fevereiro de 2022, em que pese a crise provocada pela Covid-19, o desempenho apresentado no período mostra um crescimento significativo, uma vez que em janeiro de 2013 a arrecadação com esse tributo estava na casa dos R\$ 500 milhões, enquanto que em janeiro de 2022 a arrecadação ultrapassou R\$ 1 bilhão.

A contribuição das empresas situadas na ZFM para a arrecadação dos tributos é muito expressiva, estima-se que esse número esteja no patamar de 50%. Assim, um eventual revés nos incentivos fiscais ofertados pela ZFM deve significar uma queda acentuada na arrecadação do ICMS e nos demais impostos estaduais, provocando um verdadeiro colapso nas contas públicas do Governo do Estado do Amazonas.

**Figura 01 – ARRECADAÇÃO DO ICMS (2013 A 2022) ESTADO DO AMAZONAS – EM Milhões de Reais**



Fonte: GANS/DERAC-SEFAZ-AM .Disponível em: <[http://www2.e-siga.am.gov.br/porta/page/porta/esiga2009#\\_serv=sefaz&\\_codOrgao=14000](http://www2.e-siga.am.gov.br/porta/page/porta/esiga2009#_serv=sefaz&_codOrgao=14000)>. Acesso: 21 mar. 2022.

Iniciaremos nossos estudos sobre os impactos da ZFM sobre a região com a apresentação de estudos sobre a ZFM realizados pela Fundação Getúlio Vargas (FGVEESP)<sup>8</sup> que apontam:

- Que a constituição da ZFM permitiu a criação de um sofisticado parque industrial na região;
- Em 1967, o valor adicionado da indústria de transformação do Amazonas era 0,5% da indústria brasileira; já nos anos 1980 saltou para 2,5%.
- Pela razão VTI/VBPI, ou o quanto se adiciona de valor, no estado de Amazonas está em 49,2% e no Brasil está em 43,6%. Ou seja, a indústria no Amazonas agrega mais valor por cada R\$1,0 produzido do que a média da indústria de transformação brasileira.
- Promoveu o crescimento da renda per capita acima da média nacional: Em 2010, a renda per capita do São Paulo (R\$30 mil) era 1,8 vezes maior do que a do Amazonas (R\$17 mil). Em 1970, no começo da ZFM, a renda per capita de São Paulo (R\$17,4 mil) era 7 vezes maior do que a do Amazonas (R\$2,4 mil).
- Vale registrar que, de 1960 para cá, a população de Manaus cresceu 12,7 vezes, no Estado 5,7 vezes e no Brasil 3 vezes.
- Proporcionou a expansão da escolaridade na região: A escolaridade média dentre os trabalhadores da indústria de Manaus é cerca de 3 anos superior à do contrafactual.
- Considerando a população como um todo, também houve aumento da escolaridade, mas nada diferente do que ocorreu com o contrafactual.
- Proporcionou melhoria da infraestrutura e nas condições de moradia da população, expressa pelo indicador da proporção de domicílios com acesso à água.
- Representatividade do emprego formal na RM de Manaus é significativamente maior do que nas regiões que formam o grupo de controle.

---

<sup>8</sup> Zona Franca de Manaus: Impactos, Efetividade e Oportunidades - [http://site.suframa.gov.br/assuntos/publicacoes/ppt\\_zfm\\_impactos\\_efetividade\\_oportunidades\\_v22022019.pdf](http://site.suframa.gov.br/assuntos/publicacoes/ppt_zfm_impactos_efetividade_oportunidades_v22022019.pdf)

- A renda do trabalho é mais elevada na RM de Manaus do que no grupo de controle, embora diferença não seja estatisticamente significativa.
- Os salários na indústria se mantêm estável e acima do contafactual ao longo do tempo, sendo que a diferença é estatisticamente significativa quase sempre.

Na tabela 5 apresentamos os principais indicadores econômicos/sociais da cidade de Manaus fornecidos pelo IBGE. Com uma população estimada de 2.255.903 pessoas, Manaus ocupa a 1ª posição em relação ao PIB do Estado e a 6ª colocação em relação ao país; já, em relação ao PIB per-capita ocupa 1º posição em relação ao Estado e 808º posição em relação ao país. A taxa de escolarização atingiu 94,2%, ocupando a 10ª em relação ao Estado. O índice de Gini de Manaus, em 2019, foi de 0,563, ressaltamos que 0(zero) corresponde a completa igualdade social e 1(um) completa desigualdade social. Com relação ao Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), Manaus alcançou a meta e atingiu 6,0 em 2019.

Em relação ao Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), Manaus ocupa uma posição de destaque é a primeira da Região Norte e a décima cidade brasileira neste indicador, estudos comprovam que a partir do início da ZFM vários fatores contribuíram para melhoria deste.

Os valores das despesas orçamentárias/empenhadas são outro destaque da cidade de Manaus. A cidade ocupa a 1º posição da Região e a 9º posição nacional, demonstrando que a arrecadação dos tributos é bastante expressiva e, conseqüentemente, o poder que os gastos públicos influenciam no desenvolvimento da economia local. Mesmo os críticos do modelo da ZFM admitem que é extremamente difícil de imaginar a cidade de Manaus sem a ZFM.

Tabela 5:  
CIDADE DE MANAUS- PRINCIPAIS INDICADORES ECONOMICOS/SOCIAIS

| Indicadores   | Resultados | Posição<br>Estado | Posição<br>País |
|---|------------|-------------------|-----------------|
| Taxa de<br>Escolarização –<br>(6 a 10 anos)<br>2010 | 94,2%      | 10º               | 5196º           |

|  |   |     |       |
|--|---|-----|-------|
| Tx.Mortalidade Infantil (2019)                 | 13,81   | 47° | 2181° |
| PIB – Per Capita (2019)                        | R\$<br>38.880,73                              | 1°  | 808 ° |
| Salário Médio dos trabalhadores formais (2019) | 3,1   | 2°  | 123°  |
| População Estimada (2021)                      | 2.255.903<br>pessoas                          | 1°  | 7ª    |
| Total das Receitas empenhadas (2017)           | R\$<br>4.366.978,28<br>X R\$<br>1.000,00      | 1°  | 9ª    |
| PIB – Município (2019)                         | R\$<br>84.867.423,3<br>8<br>X R\$<br>1.000,00 | 1°  | 6°    |

Fonte: IBGE- Cidades Brasileiras. Disponível em:< <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/am/manaus/panorama>>. Acesso: 16 jan 2022. Elaboração: Próprio autor

A tabela 6 apresenta a Posição ocupada pelos 100 maiores municípios, em relação ao Produto Interno Bruto (PIB-2018), podemos verificar a posição destacada da cidade de Manaus, sendo o 6° município em relação ao produto Interno Bruto (PIB) a preços correntes. O PIB da cidade possui uma participação de 1,1 % do PIB nacional. Sem dúvida, a existência da ZFM coloca a cidade entre as maiores do país. Certamente, os idealizadores do modelo jamais poderiam imaginar que uma cidade encravada no coração da floresta amazônica poderia, anos depois, estar entre as 10 maiores cidades do país.

Tabela 6:  
 POSIÇÃO OCUPADA PELOS 100 MAIORES MUNICÍPIOS, EM RELAÇÃO AO  
 PRODUTO INTERNO BRUTO (PIB-2019)

| Municípios e<br>Respectivas<br>Unidades<br>Da<br>Federação | Posição<br>Ocupada<br>100 maiores<br>Municípios | PIB – Produto Interno Bruto<br>Preços Correntes (2019)<br>Valores<br>em R\$<br>(1.000) | Participação<br>(%) | Participação<br>Acumulada<br>(%) |
|--|---|--|---------------------|----------------------------------|
| São Paulo/SP   | 1ª  | 763.805.984,80   | 10,2                | 10,2                             |
| Rio de Janeiro/RJ  | 2ª  | 354.981.483,80   | 5,2                 | 15,4                             |
| Brasília/DF  | 3ª  | 273.613.711,48   | 3,6                 | 19,0                             |
| Belo<br>Horizonte/MG                                       | 4ª  | 97.205.324,54  | 1,2                 | 20,2                             |
| Curitiba/PR  | 5ª  | 96.088.148,89  | 1,3                 | 21,5                             |
| Manaus/AM  | 6ª  | 84.867.423,38  | 1,1                 | 22,6                             |
| Porto Alegre/RS  | 7ª  | 82.431.477,59  | 1,1                 | 23,7                             |
| Osasco/SP  | 8ª  | 81.923.606,46  | 1,1                 | 24,8                             |

Fonte: IBGE- Produto Interno Bruto(PIB) dos Municípios. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9088-produto-interno-bruto-dos-municipios.html?t=piib-por-municipio&c=3534401>. Acesso em: 16 jan 2022.  
 Elaboração: Próprio Autor.

O PIB de Manaus é disparado o maior da região Norte. Os números comprovam a contribuição expressiva da ZFM na formação do PIB. É sabido por todos que o setor primário, que viveu o seu auge no período da borracha, atualmente possui baixíssima representatividade em termos de PIB, restando, portanto o setor terciário que vem aumentando a participação dele nos últimos anos.

### **1.6 A ZFM como um instrumento de preservação dos recursos naturais da Amazônia**

A questão do desenvolvimento da Amazônia vem sendo extremamente debatida nos últimos anos. Diversos atores têm assumido posições antagônicas com relação ao aproveitamento do potencial econômico da floresta Amazônica. De um lado estão aqueles que defendem a preservação da floresta, são os ambientalistas preservacionistas que possuem enorme respaldo da opinião pública internacional e, de outro lado, aqueles que defendem a exploração racional dos recursos naturais da floresta.

Disputas ideológicas à parte, o importante é que não se chegou a um consenso e que existe uma forte contradição entre o discurso de preservação e uma prática de devastação observada, principalmente pelo

avanço da fronteira agrícola incentivada pela crescente demanda de grãos, fibras e carnes para exportação. Ou seja, enquanto se discute a realidade amazônica o modelo hegemônico neoliberal impõe ao país a tarefa de ser fornecedor de produtos “commodities” o que significa uma utilização cada vez mais eficiente dos recursos naturais, que pressupõe entre outras coisas, maior utilização de áreas que aumenta a demanda por terra, tornando-a mais cara, que finalmente leva um aumento na procura, provocando o surgimento de novas fronteiras agrícolas. A realidade nos mostra que o discurso do desenvolvimento sustentável proferido pelos países ditos desenvolvidos é mais uma barreira que os países em desenvolvimento devem transpor a fim de alcançarem um maior bem-estar para seus povos já que, coincidentemente, são nesses últimos que estão localizadas as maiores reservas naturais do planeta.

O que se pretende nesta seção é analisar se o modelo de política pública que trouxe maiores benefícios para o Estado do Amazonas em termos de desenvolvimento econômico, modelo de Zona Franca de Manaus, ajudou na preservação da floresta Amazônica devido ao tipo de indústria que se instalou no Polo Industrial de Manaus(PIM).

O modelo, considerado por muitos estudiosos da região como sendo a mais bem-sucedida estratégia de desenvolvimento regional brasileiro, pretende levar à região de sua abrangência (estados da Amazônia Ocidental: Acre, Amazonas, Rondônia e Roraima e Amapá) desenvolvimento econômico. Desde sua implantação, uma das estratégias dos idealizadores era ocupar o grande vazio demográfico existente na região, como o passar dos anos, dados as suas características e os efeitos provocados, principalmente, nas populações do interior do Amazonas serviu também como um aliado à proteção ambiental, já que houve uma expressiva migração do interior para a capital do Estado, deixando o campo com imensas áreas inexploradas e a floresta praticamente intacta. Desta forma, é imperioso fazermos o seguinte questionamento: o modelo ZFM ,em algum momento, atuou ou atua como inibidor do desmatamento na Amazônia Ocidental? Dito de outra maneira, se existe uma relação entre incentivos fiscais e redução do desmatamento e, se houver: existem possibilidades explicativas por intermédio de modelos matemáticos?

Primeiramente, devemos salientar que não existe unanimidade na literatura se o PIM desempenha ou não um papel inibidor do desmatamento na Amazônia. Ao contrário, existem discordâncias. De um lado estão os defensores do modelo ZFM que acreditam que o modelo tem se prestado para isso, de outro, os opositores que asseveram que não há relação entre esses assuntos.

Um dos estudos realizados sobre essa temática foi denominado de: **DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DA AMAZÔNIA DIVERSIFICAÇÃO PRODUTIVA E PROMOÇÃO DA BIOECONOMIA A PARTIR DA ZONA FRANCA DE MANAUS**<sup>9</sup>

As principais conclusões desse estudo, podem assim ser sintetizadas:

- O Brasil tem experimentado baixas taxas de crescimento econômico e quadro de semi-estagnação da produtividade do trabalho. Para os próximos anos, tem-se desafios adicionais advindos da adoção de novas tecnologias disruptivas em linha com a economia digital, além do acelerado envelhecimento da população. Em adição, o quadro das finanças públicas coloca ainda mais obstáculos para as perspectivas de crescimento de curto e médio prazos.
- O estado do Amazonas tem mais de 95% de sua cobertura natural graças ao seu modelo de desenvolvimento econômico centrado no Polo Industrial de Manaus. Com isso, foi possível promover desenvolvimento econômico sem desmatamento da floresta e lançar bases para novos vetores de expansão do crescimento potencial do país.
- O Polo Industrial de Manaus, constituído a partir do programa Zona Franca de Manaus, é gerador de grande montante de recursos que podem ser direcionados para o aprofundamento

---

<sup>9</sup> Trabalho realizado pelo grupo de trabalho “GT-Pós Pandemia Amazonas”, criado para pensar soluções inovadoras para o Estado do Amazonas, de modo sustentável, alinhado à criação de valor e melhoria na qualidade de vida da população da região. Para o desenvolvimento deste trabalho o GT discutiu o tema com diversos setores da sociedade, entre eles, empresários, especialistas, personalidades de renome nacional e pesquisadores localizados em centros de pesquisa de excelência. Disponível em: < [https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/livro\\_relatoriogt\\_pospandemia\\_v11082020.pdf](https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/livro_relatoriogt_pospandemia_v11082020.pdf)>. Acesso: 17 jan 2022.

da diversificação produtiva na região em linha com os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentáveis (ODS) das Nações Unidas.

- O estudo propõe uma mudança na governança do programa Zona Franca de Manaus, incluindo novos critérios para atrair investimentos associados à bioeconomia, biotecnologia e sociobiodiversidade. Entre esses novos critérios, tem-se a constituição de cadeias de microempreendedores sustentáveis amazônicos, valor adicionado, investimentos em P&D atrelados à bioeconomia, melhoria na qualidade de vida da população, conforme evolução do IDH, capacitação profissional e educação de qualidade, e na infraestrutura econômica. A idéia é criar um ciclo virtuoso entre os recursos gerados pelo PIM e o fomento às novas atividades produtivas na região baseadas em P&D em setores da bioeconomia. Para isso, é fundamental a manutenção dos investimentos e dos empregos existentes no PIM
- A expectativa é que esse novo modelo de desenvolvimento regional gere o crescimento econômico sustentável em pleno bioma Amazônia, com novos vetores de desenvolvimento socioeconômicos de elevado valor adicionado, conforme relevantes volumes de investimentos. Com isso, há uma expectativa de aumentar a participação brasileira nos mercados globais da bioeconomia (fármacos, cosméticos, alimentação e bebidas, fruticulturas, psicultura, biomassa e bioenergia, turismo, mercado de carbono, entre outros).
- Propõe-se foco na Bioeconomia como meio de diversificação produtiva do estado pode ser um grande motor de desenvolvimento regional. Essa diversificação pressupõe a manutenção dos investimentos atuais no PIM.
- Ao promover um desenvolvimento econômico regional sustentável em região de grande importância para a biodiversidade global como o estado do Amazonas o país

contará com muitos benefícios, entre eles, reforço ao seu compromisso com os 17 ODS e expansão de seu potencial de crescimento avançando para setores com grande aptidão natural.

- O Brasil é desigual. Dada a carência de infraestrutura e, ao mesmo tempo, enorme potencial de riqueza, como na Amazônia, faz-se necessário desenho de políticas públicas com o propósito de reduzir as desigualdades e, simultaneamente, produzir com sustentabilidade para as gerações presentes e futuras, com a exploração responsável dos recursos da região. É o caminho mais plausível para romper a condição secular de isolamento e de baixo desenvolvimento econômico, social e ambiental. Atacar as desigualdades em todas as suas dimensões pode ser o motor de um novo ciclo de desenvolvimento socioeconômico sustentável do país, rompendo com as armadilhas da renda média e, com isso, com o quadro de semi-estagnação secular.

Em resumo, o estudo propõe uma revisão do modelo de desenvolvimento regional para o estado do Amazonas, a partir da experiência existente. Neste sentido o PIM deve ser aproveitado já que é dinâmico, gera recursos tributários, além de contribuições e contrapartidas. Após discussões com diversos setores da sociedade, regional e nacional, entre eles empresários, acadêmicos e autoridades de governo, chegaram à conclusão de que é preciso promover a diversificação produtiva na região, e no próprio PIM. A bioeconomia e a sociobiodiversidade foram considerados novos polos econômicos estratégicos para a região. Contudo, a ideia não é propor substituição produtiva do PIM, uma vez que os recursos gerados por esse polo são essenciais para a promoção de novos investimentos.

O estudo propõe uma mudança na estratégica no modelo da Zona Franca de Manaus. Para tanto, sugere: adicionar novos critérios para a atração de novos polos econômicos associados com a bioeconomia, biotecnologia e sociobiodiversidade. Alterar a Lei 2826/2003, reforçando a destinação dos recursos dos fundos FTI e FMPES para aquilo que a própria legislação prevê, conforme a constituição de um Conselho de Administração

dos recursos, incluindo aqueles das contrapartidas em P&D, formado por profissionais independentes, com relatórios auditados e prestação de contas de uso dos recursos. Além disso, sugere a expansão da Embrapa na região, fortalecendo suas atividades de pesquisa em bioeconomia, além da incorporação das atividades e instalações do CBA pela nova Embrapa e inserção da interação da cadeia produtiva das indústrias com a produção científica da Rede Bionorte, transformando-a em uma verdadeira produção científica-tecnológica, com impacto positivo na economia e bioeconomia da região. Por fim, a revisão das funções sociais do BASA para a incorporação, entre suas atividades estratégicas, o desenvolvimento de novos polos econômicos no interior do estado atrelados à bioeconomia, incluindo a formação de uma cadeia de microempreendedores amazônicos sustentáveis através do microcrédito produtivo orientado, e com programas de investimentos de baixo carbono na região. Outra proposta é um atenção especial com o registro de patentes e de propriedade intelectual das pesquisas baseadas nos recursos naturais da região, bem como o combate à biopirataria, com a instalação de um escritório do INPI especializado em Manaus.

Outro estudo realizado sobre essa temática foi realizado por pesquisadores do Instituto I-PIATAM, em 2009, denominado de “ Impacto virtuoso do Pólo Industrial de Manaus sobre a proteção da floresta amazônica: Discurso ou fato<sup>10</sup>?

Os dados utilizados para o modelo, compreenderam o período de 1997 a 2006, sendo que algumas séries tiveram dados interpolados para alguns anos. foram utilizados: o cálculo da variável a partir da média (móvel), com base nos dados observados (existentes) ou o cálculo da variável a partir de sua taxa de crescimento. A variável PIM foi testada por meio de variáveis binárias com efeitos indiretos que consideraram o fluxo de compra de mercadorias de Manaus, em relação aos outros municípios, na área de jurisdição da SUFRAMA. Os resultados apresentados pelo estudo foram:

---

<sup>10</sup> Impacto virtuoso do Pólo Industrial de Manaus sobre a proteção da floresta amazônica : discurso ou fato? / coordenadores, Alexandre Almir Ferreira Rivas, José Aroudo Mota, José Alberto da Costa Machado. - ed. rev. - Manaus : Instituto I-Piatam, 2009. Disponível em: <<https://www.institutopiatam.org.br/publicacoes>>. Acesso: 25/10/2019

observados, a um nível de significância de 5%, que existe uma causalidade de Granger bidirecional entre desmatamento e as variáveis: área ocupada, culturas permanentes, culturas temporárias educação de adultos, estoque de crédito agrícola e rebanho bovino.

A relação de causalidade entre desmatamento e a variável matrícula, que foi utilizada como *proxy* para educação, mostrou-se unidirecional. Por fim, com relação às variáveis PIB *per capita* e População, o efeito da causalidade foi unidirecional no sentido das mesmas para o desmatamento, utilizando três defasagens e a 5% de significância. Segundo os pesquisadores, este resultado era esperado, pois à medida que se aumenta o grau de atividade econômica, bem como o contingente populacional do município espera-se que o processo de desmatamento seja intensificado, visto que essas atividades estão, em sua maioria, associadas às atividades extrativistas..

Os Clubes de convergências do desmatamento O primeiro clube corresponde ao clube com menor área desmatada e abrange 26 municípios com área desmatada inferior a 151,86 hectares Para o clube de convergência com menor área desmatada (primeiro clube), as variáveis rebanho bovino e culturas temporárias apresentaram-se significantes e com sinal positivo, indicando que são primordiais para explicar o processo de desmatamento desse clube, ou seja, quanto maior o rebanho e as culturas temporárias, maior o desmatamento. A variável cultura permanente apresentou o sinal negativo, ficou como esperado, pois, em geral, as culturas permanentes estão ligadas a culturas de subsistência, que, por sua vez têm contribuído com uma intensidade menor no processo de desmatamento. Já o PIB, variável, que foi utilizado como *Proxy*, para o grau de desenvolvimento econômico do município, não se mostrou importante para explicar o referido processo.

O segundo corresponde ao clube de convergência intermediário, com 17 municípios, que possuem a área desmatada, entre 151,86 e 329,63 hectares e o terceiro corresponde ao clube de convergência com maior área de desmatamento, compreendendo aos 19 municípios, que possuem a área desmatada superior a 329,63 hectares. No clube intermediário (segundo clube), o PIB se mostrou importante para explicar o processo de desmatamento deste clube, indicando que o grau da atividade econômica do

município está diretamente ligado a este processo. A variável cultura temporária mostrou-se significativa, indicando que é um fator importante na explicação do processo de desmatamento, mas apresenta sinal negativo, o que não quer dizer que ela esteja contribuindo para manter a floresta em pé, pelo contrário, o que pode estar havendo é que esta cultura ainda esteja atuando em áreas já desmatadas anteriormente. O mesmo pode estar ocorrendo com a variável rebanho bovino, que também se mostrou significativa, mas com sinal negativo. A variável cultura permanente mostrou-se insignificante, indicando que esta possui pouco poder para explicar o processo de desmatamento deste clube, onde a explicação segue a lógica explicitada, no caso do clube com área menos desmatada.

Já com relação ao clube com maior área desmatada (terceiro clube), a variável PIB e o rebanho bovino mostraram-se significantes para explicar o processo de desmatamento deste clube. Este resultado pode indicar que existe uma relação direta entre a atividade econômica do município e a pecuária e destes, por sua vez, com o processo de desmatamento. As variáveis cultura permanente e cultura temporária mostram-se insignificante para explicar o referido processo, o que pode indicar que estejam atuando em áreas anteriormente desmatadas pela pecuária. Além dessas constatações por clube de convergência também observou-se que: em termos agregados, os resultados indicam evidência para convergência global, e que várias variáveis explicativas mostraram-se importantes para explicar o processo de desmatamento dentro do Estado do Amazonas. Em outras palavras, isso significa que a configuração do modelo e as variáveis utilizadas para testá-lo são estatisticamente significantes e guardam coerência com as evidências. Observou-se uma dispersão dos municípios no espaço geográfico do Estado do Amazonas em termos dos clubes de convergência. O clube com menor estudos que comprovam ou não área desmatada (primeiro clube) concentra os municípios da região Norte do Estado, o clube intermediário (segundo clube) concentra principalmente os municípios da região central do Estado, e o clube com maior área desmatada (terceiro clube) concentra principalmente os municípios que fazem fronteira com os Estados do Pará, Mato Grosso, Rondônia e Acre.

A regressão quantílica realizada para o quantil 20, representativo do clube de convergência com menor desmatamento, apresentou, como únicas evidências significantes para o tempo atual, as variáveis em logaritmo natural, tamanho do rebanho bovino, crescimento do rebanho bovino, estoque de crédito e matrícula no ensino primário, enquanto que a variável educação de adultos foi a única significante a uma defasagem. Ao incorporar os municípios que fazem parte do clube de convergência intermediário, observa-se que agora as variáveis que concorrem para o desmatamento no tempo atual são: o rebanho bovino, tamanho, crescimento e densidade, todas com sinais positivos, a cultura permanente e o estoque de crédito. A influência do PIM, entretanto, é significativa e com sinal negativo, denotando que nos municípios da área de influência da SUFRAMA, as atividades econômicas pela dinâmica que criam, em função do PIM, acabam por inibir as atividades com maior potencial devastador.

Agregando os demais percentis, para dar conta do último clube de convergência – o de maior desmatamento – observa-se que todas as variáveis testadas são significantes. Ressalta-se, mais uma vez, o papel do PIM com sinal negativo consistindo em uma força que atua contra a lógica do desmatamento promovido pelas atividades mais intensivas no uso dos recursos naturais. Neste clube de convergência fica evidente que não só a pecuária, mas também as culturas permanentes e temporárias, atuam no sentido de aumentar o desmatamento. Com relação à pecuária, especificamente, se verifica que os resultados das variáveis selecionadas têm que ser entendidos de forma conjunta. Enquanto que a taxa de crescimento de bovino concorre para o aumento do desmatamento, uma maior produtividade do pasto, com um maior número de bois por hectare, diminui a pressão por novas terras e, por essa via, pelo desmatamento.

As culturas permanentes e temporárias atuam de modo diferente sobre o desmatamento, dependendo do tempo. Assim, enquanto no tempo atual são vetores positivos sobre o desmatamento, no momento anterior restringem. Isto pode ser atribuído ao fato que, quando são implantadas, aproveitam áreas anteriormente ocupadas por pasto ou áreas já degradadas. No entanto, no momento seguinte, passam a requerer novas áreas, sendo elas mesmas forças impulsionadoras da fronteira agrícola, em sua expansão territorial.

Seguindo este raciocínio, nas áreas mais devastadas o crédito se direcionou prioritariamente para pecuária e, depois, para outras atividades econômicas.

As variáveis representativas do capital humano também foram relevantes para explicar o desmatamento, sendo que, enquanto a matrícula no tempo atual concorre de modo a aumentar o desmatamento, o contrário ocorre com a educação de adultos no tempo passado, que influencia de modo a atenuar o desmatamento. Isto parece indicar que a oportunidade da educação para os adultos favorece a criação de alternativas de sobrevivência das famílias que não estejam necessariamente relacionadas a uma pressão sobre o uso dos recursos naturais. De outra parte, isto pode também significar que os adultos, com maior conhecimento, se ocupem com atividades econômicas em outras áreas, como serviços, por exemplo, e não àquelas relacionadas à degradação ambiental, como a exploração madeireira e a pecuária.

Os resultados apresentados, utilizando a Análise de painel, indicam uma influência significativa e positiva da cultura temporária, tanto no tempo presente quanto na sua primeira defasagem sobre o desmatamento, muito embora a cultura permanente seja não significativa. Por outro lado, um maior efetivo de rebanho era de se esperar uma influência positiva sobre o desmatamento – crescendo com este. Todavia, isto seria verdade, apenas considerando um tipo de pecuária extensiva, como a pecuária de corte. Assim, o resultado negativo do tamanho do rebanho bovino, por município, pode estar atrelado ao resultado das duas outras variáveis, pode representar um aumento da pecuária de leite na região amazônica, em detrimento da pecuária de corte – o que está ocorrendo, por exemplo, no Estado do Pará, o que, por suas características de confinamento, leva a um melhor aproveitamento da área existente, com menor impacto sobre o desmatamento.

O PIB *per capita* para a primeira e segunda defasagem experimentou uma mudança de sinal de positivo para negativo, ambos significantes, refletindo que o desmatamento pode não estar diretamente relacionado ao crescimento econômico, mas que as atividades econômicas foram predominantes como alavancas para este crescimento. Por fim, o comportamento da variável PIM, denotado pelo seu sinal negativo, corrobora

com a hipótese de que o Pólo tem influência na queda do desmatamento.

Assim, os modelos econométricos foram construídos utilizando o método dedutivo. Foi realizada um tipo de análise cruzada e ampla das diversas variáveis que poderiam influenciar o desmatamento. Na sequência, os testes de causalidade e a análise dos clubes de convergência particularizaram essas variáveis utilizadas na análise de discriminantes e estimações simultâneas foram capazes de mostrar que no Estado do Amazonas, diferentemente de outras áreas da Amazônia legal, o Pólo Industrial de Manaus teve um efeito atenuante do desmatamento. No entanto, segundo essas pesquisas, esse efeito não foi dimensionado, ou seja, a análise mostra que o PIM é importante para atenuar o desmatamento, mas não diz o quanto.

Os dois últimos modelos por sua vez, partindo dos resultados apresentados na análise descrita no parágrafo anterior, dimensionaram o *quantum* desse efeito atenuante do desmatamento proporcionado pelo PIM. Esse efeito foi denominado de *Efeito PIM*. Resumidamente, numa sequência rigorosamente científica e lógica mostrou-se que o PIM é importante para atenuar o desmatamento no Amazonas e o tamanho dessa importância.

Assim, segundo a pesquisa, conclui-se, conforme os modelos econométricos usados para identificá-lo, que há uma relação, no estado do Amazonas, entre o PIM e os baixos índices do seu desmatamento. Resumidamente, numa sequência rigorosamente científica e lógica mostrou-se que o PIM é importante para atenuar o desmatamento no Amazonas.

Os resultados apresentados neste trabalho respondem como a estratégia de industrialização materializada no Pólo Industrial de Manaus (PIM) vêm contribuindo para a desaceleração do desmatamento da floresta amazônica, em particular do Estado do Amazonas e, em segundo lugar, estimar a magnitude deste efeito, de modo que se possa fazer uma aproximação razoável da contribuição do PIM para a redução do desmatamento. Vale salientar que o crescimento da pecuária e aumento do agronegócio (plantação de soja e milho) foram os fatores que mais contribuíram para o aumento do desmatamento na Amazônia, principalmente nos Estados do Pará, 36,4% na taxa de desmatamento em 2018, e Rondônia (17,5%).

Finalmente, estamos prontos para responder a questão central dessa seção que é se o modelo ZFM tem atuado como inibidor do desmatamento na Amazônia Ocidental. Apoiado nos modelos matemáticos que se utilizou de várias modelagens econométricas (teste de causalidade, teste de convergência, regressão quantílica e análise de painel), para testar a relevância do PIM em relação ao desmatamento. O Efeito PIM é capaz de atenuar o desmatamento no Estado do Amazonas em um intervalo que varia de 70% a 86% daquilo que seria se não existisse o Pólo Industrial de Manaus. Em todos os resultados foi comprovado que o PIM é relevante, de forma ampla, para inibir as atividades com maior potencial devastador da floresta no Estado do Amazonas.

Assim, não só os números levantados, mais também, as evidências comprovam que a porção mais preservada da Amazônia é justamente aquela situada no raio de atuação da ZFM, nem poderia ser diferente já que o tipo de indústria lá instalada (montagem de partes e peças) possui baixo impacto no meio ambiente local pois utiliza, na sua grande parte de insumos importados e atividade de processamento destes, por não utilizar recursos naturais da floresta, não agride ao meio ambiente, a chamada matriz limpa.

## **CAPÍTULO 2 –ASPECTOS GERAIS,CONSTITUCIONAIS SOBRE O PIS E A COFINS E O DIREITO AO DESENVOLVIMENTO**

O capítulo versará sobre um breve histórico normativo das contribuições para o PIS e COFINS, além de apresentar conceitos fundamentais, entre eles, citamos: faturamento e receita; incidência monofásica, cumulatividade e não cumulatividade. Discorreremos sobre os aspectos gerais, constitucionais das contribuições para o PIS e para a COFINS. Apresentaremos um subcapítulo que abordará o direito ao desenvolvimento, o desenvolvimento e as desigualdades regionais, focalizando as dimensões dos direitos fundamentais, o conceito de direito ao desenvolvimento e sua relação com o princípio da dignidade humana e com a cidadania; o desenvolvimento na Constituição de 1988 e o papel do sistema tributário em busca do desenvolvimento; o federalismo fiscal como instrumento de redução das desigualdades regionais e a concepção jurídica do desenvolvimento e, finalmente, o princípio da isonomia geral e tributária.

Nosso propósito é fazer um levantamento da legislação pertinente, procurando conhecer não só os aspectos básicos, como também particularidades dessas contribuições, bem como apresentar as principais concepções doutrinárias que nos darão uma base para, em momento apropriado, respondermos as questões cruciais que envolvem o presente estudo.

### **2.1 Breve histórico normativo do PIS**

O PIS (Programa de Integração Social) foi instituído pela Lei Complementar 7/1970 e o objetivo, conforme o art.1º, foi de integrar o empregado na vida e no desenvolvimento da empresa: (in verbis)

Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

§ 1º - Para os fins desta Lei, entende-se por empresa a pessoa jurídica, nos termos da legislação do Imposto de Renda, e por empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista.

§ 2º - A participação dos trabalhadores avulsos, assim definidos os que prestam serviços a diversas empresas, sem relação empregatícia, no Programa de Integração Social, far-se-á nos termos do Regulamento a ser baixado, de acordo com o art. 11 desta Lei.

Art. 2º - O Programa de que trata o artigo anterior será executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal.

Parágrafo único - A Caixa Econômica Federal poderá celebrar convênios com estabelecimentos da rede bancária nacional, para o fim de receber os depósitos a que se refere este artigo.

Assim, como podemos notar o PIS foi criado para promover o desenvolvimento do trabalhador e não tinha finalidade arrecadatória. Segundo Pêgas (2006, pág.1), a ideia do Governo Federal foi criar uma poupança para cada trabalhador, que seria administrada pela Caixa Econômica Federal, no caso do PIS, e pelo Banco do Brasil, no caso do PASEP). Inicialmente, tal contribuição era dividida entre as empresas e o Governo Federal. A contribuição do Governo era realizada com parte da arrecadação do imposto de renda das empresas. As contribuições das empresas para o PIS começaram com 2% em 1971, alcançando 5% a partir de 1973.

Com a promulgação da Constituição Federal em 1988 segundo Oliveira (2014, p. 18), esses objetivos foram modificados pelo art.239, que vinculou o PIS/PASEP ao custeio do seguro-desemprego e do abono aos empregados, além de financiar programas de desenvolvimento econômico por intermédio do Banco de Desenvolvimento Social (BNDES).

Para Pêgas (2006, p.4 e 5), as principais mudanças ocorridas podem assim ser sintetizadas: O PIS/PASEP deixou de ser uma contribuição cujos recursos eram aplicados nas contas individuais dos trabalhadores, para ser uma contribuição social, com seus recursos direcionados ao custeio do seguro-desemprego e do abono aos empregados. As contas individuais do PIS foram mantidas e recebiam somente juros, já que a partir da promulgação da CF/88, novos depósitos deixaram de ser efetuados; quem entrou no mercado a partir daí não teve direito a abertura da conta PIS; e foi garantido aquele empregado que houvesse carteira assinada e recebesse um salário mensal de até dois salários-mínimos, um abono, no valor de um salário-mínimo.

A partir de então novas alterações foram efetuadas, como a promovida em 1990 com a criação do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT). Com esse mecanismo implantado foi possível enfrentar o aumento nos índices de

desemprego no País na segunda metade da década de 1980. Em fevereiro de 1999, as contribuições ao PIS/PASEP foram cobradas sobre todas as receitas obtidas pelas empresas o que configurou, segundo Pêgas (2006, p. 6 e 7), um verdadeiro absurdo, já que os conceitos de faturamento e receita bruta foram tratados como sinônimos. Além disso, definiu receita bruta como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O método não-cumulativo para cálculo do PIS/PASEP foi incorporado a partir de dezembro de 2002, sendo que as principais mudanças implantadas foram: alíquota de 0,65% em vez de 1,65%; e a possibilidade das empresas poderem utilizar créditos permitidos por lei para deduzir o PIS/PASEP a pagar. Desde então, muitas mudanças na legislação tem sido promovidas para fazer frente as situações excepcionais, ao ponto de, praticamente, cada setor da economia ter uma legislação específica para apuração e recolhimento desse contribuição. Um exemplo disso ocorre com as instituições financeiras e sociedades seguradoras que possuem uma legislação toda própria.

## **2.2 Breve histórico normativo da COFINS**

As origens da COFINS estão associadas ao financiamento dos serviços de previdência social, assistência e saúde, sendo que Petry (2009, p. 91) aponta alguns marcos históricos no desenvolvimento da previdência social no Brasil, são eles: 1) A criação da Mongeral (entidade de previdência privada) em 1835 pertencente aos servidores do Estado; 2) Lei Eloy Chaves (Decreto nº 4.682, de 24/1/1923; 3) Decreto nº 20.465, de 1/10/1931; 4) Lei nº 3.807, de 26/08/1960 (Lei Orgânica da Previdência Social – LOPS); 5) Decreto nº 77.077, de 24/01/1976 (primeira consolidação das Leis da Previdência Social); e 5) Lei nº 8.212, de 24/07/1991 (Lei de custeio da Previdência Social – em vigor).

Devemos salientar que antes da instituição da COFINS, já existia o FINSOCIAL (criada pela Decreto-Lei nº 1.940/1982) que visava o financiamento da previdência social e era uma tributação sobre as receitas das pessoas jurídicas, sob os seguintes dispositivos:

Art. 1º É instituída contribuição social de 0,5%, que incidirá sobre a receita bruta das empresas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.

§ 2º Para as empresas que realizam exclusivamente venda de serviços, a contribuição será de 5% e incidirá sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse.

Ao analisarmos esse dispositivo legal concluímos que o Finsocial tinha duas bases de cálculo distintas, uma a receita bruta das empresas não prestadoras de serviço, e a outra um porcentual sobre o imposto de renda das empresas prestadoras de serviços, ou seja, uma tributação indireta sobre o lucro. Sobre esse detalhe, Jose Antonio Schontag<sup>11</sup> estatui que:

“Observe-se que o Finsocial nasceu com duas bases de cálculo: receita bruta e lucro , o que demonstra que ele foi predecessor não somente da Cofins mas também da CSLL Existia naquela época, no âmbito da Receita Federal, a falsa percepção de que empresas de serviços não deveriam ser tributadas sobre a receita. Decidiu-se então tributá-las sobre o lucro, e por tal motivo elas foram segregadas no segundo parágrafo do artigo.”

A lei do Finsocial causou algumas celeumas que foram bater a porta do judiciário, como por exemplo: com ficariam a tributação daquelas empresas que vendiam produtos com a prestação de serviços, exemplo: concessionárias de veículos. Segundo Schontag, essa questão foi superada somente 5 anos depois, em dezembro de 1987, com o art. 27 do Decreto-lei 2.397, que deu nova redação ao caput do art. 1º do Decreto-lei 1.940, que passou a seguinte nova redação: Art. 1º É instituída contribuição social de 0,5% que incidirá sobre a receita bruta das pessoas jurídicas que realizam vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, bem como das rendas e receitas operacionais e patrimoniais das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.

Assim, segundo ele, todas as empresas (pessoas jurídicas, na nova redação) ficaram legalmente sujeitas ao pagamento da Contribuição para o FINSOCIAL, segundo a atividade e a base de incidência da Contribuição: a) sobre a receita bruta: - pessoas jurídicas que realizam vendas de mercadorias - pessoas jurídicas que realizam vendas de mercadorias e serviços - instituições financeiras - companhias seguradoras b) sobre o lucro: - pessoas

---

<sup>11</sup> A COFINS – UMA BREVE HISTÓRIA .Jose antonio Schontag. [https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/artigo\\_schontag\\_cofins.pdf](https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/artigo_schontag_cofins.pdf). acesso: 25 mar 2021

jurídicas que realizam exclusivamente vendas de serviços. A Constituição Federal/88 dispôs no seu art.195 que faturamento e lucro seriam bases de cálculo de distintas contribuições sociais.

Importante salientar que após vários julgados o STF pacificou o entendimento que o FINSOCIAL tinha natureza tributária de imposto, que, portanto, devia obediência ao princípio da anterioridade (art.153, § 2º CF/1969). Salienta-se que o FINSOCIAL foi recepcionado pela CF/1988, no ADCT art.56, “in verbis”:

Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-Lei n.º 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-Lei n.º 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto n.º 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei n.º 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento.

Portanto, o FINSOCIAL deixou de existir a partir da criação da COFINS (contribuição para o financiamento da seguridade social) que foi criada pela Lei complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, (in verbis):

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do [inciso I do art. 195 da Constituição Federal](#), devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

### **2.3 Conceitos fundamentais do PIS e da COFINS**

Alguns conceitos são de suma importância para o perfeito entendimento da legislação sobre as contribuições para o PIS e a COFINS, uma vez que a não compreensão pode acarretar em prejuízos ou até mesmo,

afetar a própria viabilidade dos negócios das empresas. Por isso, dedicaremos um pequeno espaço para entendermos esses conceitos.

### **2.3.1 A incidência monofásica, a cumulatividade e a não cumulatividade**

A cumulatividade, nada mais é do que, a incidência do tributo em todas as etapas do processo produtivo e/ou de comercialização de determinado bem, inclusive sobre o próprio tributo anteriormente pago, da origem até o consumidor final, influenciando diretamente na composição de seu custo e, em consequência, na fixação de seu preço de venda. Popularmente esse termo é mais conhecido como “efeito cascata”.

Por outro lado, na **não Cumulatividade**, o **tributo incidirá somente no valor agregado**, ou seja, o imposto pago na etapa anterior será descontado na etapa subsequente, utilizando como base de cálculo, somente a diferença dos valores entre as etapas.

Os conceitos de cumulatividade e não cumulatividade são importantes porque existem três regimes: o cumulativo e o não cumulativo e a cobrança monofásica, que impactam diretamente no montante do recolhimento das contribuições.

Segundo Xavier (2011, p. 49) para compreendermos o real significado de cumulatividade é fundamental a compreensão dos conceitos de monofasia e plurifasia (ou multifasia). Monofasia e plurifasia são palavras ambíguas porque denotam tanto o tipo de cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica, quanto o regime de tributação de um mesmo tributo em relação a determinado setor da atividade produtiva.

Segundo ela, diz-se que uma cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica é monofásica quando inexistente sequência de fatos, ou seja, não há um fato antecedente que esteja relacionado com um fato subsequente que sofram incidência tributária. Por outro lado, há uma cadeia plurifásica de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica quando existe uma sequência de fatos conectados que são passíveis de incidência tributária. Um exemplo disso, é a cadeia plurifásica das operações com circulação de mercadorias. Já

torres (2005, p. 57) cita as vendas de produtos derivados de petróleo como exemplo da incidência monofásica.

Para Xavier (2011, p. 50 e p. 51) o regime de tributação monofásico e plurifásico podem ser conceituados:

“Tem-se o regime de tributação monofásico quando, apesar de a cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica ser plurifásica, o legislador, seja por política fiscal, seja por facilitação na arrecadação, faz a opção de tributar apenas um único fato integrante da cadeia, deixando de tributar os demais fatos pertencentes ao ciclo”.

“O regime de tributação plurifásico caracteriza-se pela tributação da mesma espécie tributária sobre todos os fatos interligados e pertencentes ao ciclo. Em suma, todos os fatos integrantes da cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica sofrem, ou estão aptos a sofrer, a incidência do mesmo tributo.”

### **2.3.2 Faturamento e Receita**

Os termos faturamento e receita são frequentemente tratados como sendo sinônimos, porém, como veremos a seguir, possuem significados distintos. O art.195, I da Constituição Federal em sua redação original diz que a tributação das contribuições para financiamento da seguridade social teria como base o faturamento e lucro dos empregadores, posteriormente, por intermédio da Emenda Constitucional nº 20 esse texto foi alterado para: b) receita ou o faturamento; e c) o lucro.

Observe-se que, com a Emenda Constitucional nº 20, as bases de cálculo das contribuições foram alargadas, uma vez que receita e faturamento não são sinônimos. As receitas são consideradas recebimentos e são divididas em: receitas operacionais e receitas não operacionais. Assim, por exemplo, se uma empresa vende uma máquina usada que não lhe serve mais, essa receita é não operacional e pelo dispositivo original não entraria na base de cálculo das contribuições, já que não seria considerado faturamento. Segundo o art. 31 da Lei 8.981-95, a receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Para Andrade Filho (2008, p.40) receitas são elementos positivos que ingressam no patrimônio da pessoa jurídica e tem diversas origens. Há receitas com sacrifício de ativos, que são aquelas obtidas a partir de atos ou negócios jurídicos celebrados com terceiros; e receitas que ingressam no

patrimônio social em razão da liberalidade de terceiros ou em razão da obtenção de bens título gratuito sem a presença de alguma forma de liberalidade.

O termo faturamento vem de faturas e as faturas são materializadas nas notas fiscais de vendas de produtos e/ou prestações de serviços, ou seja, o termo guarda relação estreita com o negócio da empresa. Sobre esse tema, Petry (2009, pág.143) assevera que:

“O art.195, I, da CF/88, em sua redação original albergou o conceito de faturamento existente à época e que, interpretado a partir de uma releitura das definições legais do Código Comercial (art.219 da Lei nº 556/1850), da Lei da Duplicata (Lei nº 5.474/1968) e do Decreto nº 2.397/1987, onde receita bruta deve ser conceituada como a receita bruta de venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, apenas e tão-somente”

O termo faturamento também foi conceituado pelo art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, que estatui que:

Art. 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o **faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.** (grifos)

Devemos salientar que essa simbiose entre os termos faturamento e receita provocou diversas ações na justiça e o que o judiciário se viu obrigado a se posicionar sobre isso. Citaremos alguns: o RE nºs 346.084-6/PR, RE nº 390.840-5/MG, RE nº 357.950-9/RS e RE nº 358.273-9/RS). Petry (2009, p.569) assevera que o STF já tinha demonstrado conhecer a distinção entre os termos em outros julgados, e que, ao julgar a ampliação indevida pelo §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 no conceito de faturamento, utilizou o conceito mais aberto para solucionar a questão, compreendendo no conceito de faturamento a receita bruta da atividade principal da pessoa jurídica.

Assim, ao incluir na norma os termos faturamento e receita, o Governo Federal pretendeu encampar todo e qualquer tipo de receita, aumentando o poderio arrecadatório dessas contribuições, ao mesmo tempo que reduziu qualquer espaço existente para a sonegação delas.

## 2.4 Aspectos Constitucionais sobre o PIS e a COFINS

As contribuições sociais encontram-se previstas na Constituição Federal de 1988, no título da Ordem Social, no artigo 193 que estabelece que a ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça social. Vale ressaltar que a União possui competência exclusiva para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, (in verbis):

Art. 149. Compete exclusivamente à União **instituir contribuições sociais**, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (grifos)

O PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) são contribuições que parte da doutrina pátria classifica como “parafiscais” sendo expoente dessa corrente Ruy Barbosa Nogueira e Aliomar Baleeiro e a outra corrente classifica como espécies tributárias autônomas, entre outros citamos: Hugo de Brito Machado. Nas lições dele, a Constituição de 1988 definiu a finalidade das contribuições sociais, muito embora trate de três espécies diferentes no mesmo artigo, mas prevê uma finalidade específica para cada uma delas.

Assim, nos parece mais razoável classificar as contribuições como espécie tributária, principalmente pela enorme capilaridade de sua incidência (faturamento, folha de salários, importação, entre outros) e a pujança do volume arrecadatório desse tributo, que, de certa forma, contrasta como as contribuições parafiscais.

O artigo 195, I, b da Constituição de 1988 descreve as hipóteses de incidência do PIS e da COFINS, estatuidando que essas contribuições deverão incidir sobre a receita ou o faturamento, importação entre outros devendo esses recursos serem destinados ao financiamento da seguridade social.

A Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, instituiu o PIS e a Lei Complementar Nº 70, de 30 de dezembro de 1991 instituiu a COFINS. O PIS foi criado com intuito de promover a integração do empregado na vida

e no desenvolvimento das empresas, conforme disciplina do Artigo 1º da referida Lei, sendo que o programa será executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal (art. 2º).

Já o art. 1º da LC Nº 70 deixa bem claro que a instituição da COFINS não prejudica a cobrança do PIS/PASEP, ou seja, são tributos inteiramente independentes.

Estabelece quem é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária (empresas ou equiparadas) e a destinação desses recursos (in verbis):

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art.195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Um dos aspectos mais controvertidos na legislação do PIS e da COFINS é a incidência delas sobre a importação de bens e serviços estrangeiros e serviços no exterior, o denominado PIS-Importação e COFINS-Importação. Existe uma Lei que regulamenta essa cobrança, a Lei nº 10.865/2004, entretanto a referida Lei aponta como fundamento legal para a instituição dessa exação o art.149, § 2º, inciso II, e art.195, inciso IV da CF/88, estabelecendo que as contribuições incidiriam sobre a importação de petróleo e seus derivados e álcool combustível. Posteriormente a Emenda nº 42 alterou essa redação para: “II- incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços”.Além disso, o art.195, IV dispõe que as contribuições sociais destinadas à seguridade social poderão ser exigidas do importador de bens e serviços, ou de quem a ele equiparar. Melo(2005, p.137) tratou dessa temática asseverando que a importação de bens e serviços do exterior possibilita tanto a instituição de contribuições sociais genéricas de CIDE, como também a criação de contribuições à seguridade social. Seria uma espécie de dupla exigência das contribuições que, segundo ele, transforma-se numa complexa situação, justamente porque os dispositivos constitucionais (art.149,§ 2º, II; e art.195, IV) são totalmente estranhos às contribuições para o PIS e a COFINS, enquadradas no art. 239 da CF/88.

As contribuições para o PIS e para COFINS por serem tributos, como não poderia deixar de ser, se submetem aos princípios comuns do direito tributário pátrio, quais sejam: legalidade, irretroatividade, anterioridade, entre outros. No próximo tópico exploraremos melhor esse tema.

## 2.5 Hipóteses legais de imunidade/isenção do PIS e da COFINS

A Instrução Normativa nº 1911 de 11 de outubro de 2019 regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. No art. 7º estatui quais as entidades que não são contribuintes das contribuições com relação a receita ou o faturamento, porém assevera que essas mesmas instituições são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, (in verbis):

Art. 7º Não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a **receita ou o faturamento** as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais;

e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no § 1º do art. 105 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Parágrafo único. As entidades relacionadas no caput são **contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários**, na forma disciplinada pelos arts. 275 a 279.

A imunidade e a não incidência para contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins sobre as receitas estão disciplinadas no art.21, vale destacar que tais benefícios são oriundos do próprio texto constitucional e, também de diversas Leis infraconstitucionais que demonstram o nível de detalhe da exação, sendo praticamente, toda cobrança moldada para cada setor da atividade econômica.

## DA IMUNIDADE E DA NÃO INCIDÊNCIA

Art. 21. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins **não incidem sobre as receitas:**

I - de exportação de mercadorias para o exterior (Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, art. 149, § 2º, inciso I; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso II e § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso I);

II - de serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas (Constituição Federal, art. 149, § 2º, inciso I; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso III e § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso II);

III - de venda a Empresa Comercial Exportadora com o fim específico de exportação, observado o disposto no art. 9º (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, incisos VIII e IX e § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso III; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso III);

IV - de venda de querosene de aviação a distribuidora, efetuada por importador ou produtor, quando o produto for destinado a consumo por aeronave em tráfego internacional, na forma dos arts. 316 a 319 (Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 3º);

V - de venda de querosene de aviação, quando auferidas por pessoa jurídica não enquadrada na condição de importadora ou produtora (Lei nº 10.560, de 2002, art. 2º, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 22);

VI - de venda de biodiesel, quando auferidas por pessoa jurídica não enquadrada na condição de importadora ou produtora (Lei nº 11.116, de 2005, art. 3º);

VII - de venda de materiais e equipamentos, bem como da prestação de serviços decorrentes dessas operações, efetuadas diretamente a Itaipu Binacional (Decreto nº 72.707, de 1973); e

VIII – correspondente aos créditos presumidos de IPI apurados pelas empresas habilitadas ao Inovar-Auto de que trata o art. 41 da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012 (Lei nº 12.715, de 2012, art. 41, § 7º).

§ 1º Não se considera como operação de exportação, para fins do disposto nos incisos I e II do caput, o envio de mercadorias e a prestação de serviços a empresas estabelecidas na Amazônia Ocidental ou em ALC (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, § 2º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 24).

§ 2º A aplicação do disposto no inciso II do caput independe do efetivo ingresso de divisas, na hipótese de a pessoa jurídica manter os recursos no exterior na forma prevista no art. 1º da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006 (Lei nº 11.371, de 2006, art. 10).

§ 3º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 1º, parágrafo único; e Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º).

§ 4º Os procedimentos inerentes à não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na hipótese prevista no inciso III do caput estão disciplinados na Instrução Normativa RFB nº 1.152, de 10 de maio de 2011.

§ 5º As hipóteses previstas nos incisos I a III do caput não alcançam as receitas de vendas efetuadas a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, § 2º, inciso III).

§ 6º Aplica-se o disposto nos incisos IV a VI do caput às pessoas jurídicas que realizem operações de importação ou de industrialização exclusivamente na hipótese de revenda de produtos adquiridos de outras pessoas jurídicas (Lei nº 10.560, de 2002, art. 2º, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 22; e Lei nº 11.116, de 2005, art. 3º).

A isenção para contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins foram incluídas pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Tais procedimentos estão disciplinados pelos os Art.22 a Art.24

#### **DA ISENÇÃO**

Art. 22. São isentas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, incisos I, IV a VII e § 1º):

I - dos recursos recebidos pelas empresas públicas e sociedades de economia mista, a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso I e § 1º);

II - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso VI e § 1º);

III - decorrentes do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento representar ingresso de divisas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso IV e § 1º);

IV - auferidas pelo estabelecimento industrial ou equiparado decorrente da venda de produto nacional à loja franca de que trata a Portaria MF nº 112, de 10 de junho de 2008, com o fim específico de comercialização (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 15, §3º);

V - auferidas pelas pessoas jurídicas permissionárias de Lojas Francas decorrente da venda de mercadoria nacional ou estrangeira a passageiros de viagens internacionais, na saída do país, somente quando o pagamento da mercadoria represente ingresso de divisas (Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, art. 149, § 2º, inciso I; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso II e § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso I; e Portaria MF nº 112, de 2008, art. 10, § 4º);

VI - decorrentes do transporte internacional de cargas ou passageiros, quando contratado por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no País (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso V e § 1º);

VII - decorrentes de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso VI e § 1º);

VIII - decorrente de doações em espécie recebidas por instituições financeiras públicas controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento, inclusive programas de remuneração por serviços ambientais, e de promoção da conservação e do uso sustentável dos biomas brasileiros, nos termos do art. 678 (Lei nº 11.828, de 20 de novembro de 2008, art. 1º, com redação dada pela Lei nº 12.810, de 2013, art. 14);

IX - decorrentes da venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional (Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, art. 14); e

X - decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica, pelas instituições privadas de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos, que aderirem ao Programa Universidade para Todos (Prouni), no período de vigência do termo de adesão, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.394, de 12 de setembro de 2013 (Lei nº 11.096, de 2005, art. 1º, caput, e art. 8º, incisos III e IV, e § 1º).

Parágrafo único. As isenções previstas nos incisos VI e VII não alcançam as receitas decorrentes de transporte para pontos localizados na Amazônia Ocidental ou em ALC (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, § 2º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 24).

Art. 23. São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias das entidades relacionadas nos incisos do caput do art. 7º, exceto as receitas das entidades beneficentes de assistência social, as quais deverão observar o disposto no art. 24 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X; e Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, art. 29).

§ 1º Consideram-se receitas decorrentes das atividades próprias somente aquelas provenientes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

§ 2º Consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias aquelas decorrentes do exercício da finalidade precípua da entidade, ainda que auferidas em caráter contraprestacional.

Art. 24. As entidades beneficentes certificadas na forma da Lei nº 12.101, de 2009, e que atendam aos requisitos previstos no caput do art. 29 daquela Lei farão jus à isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a totalidade de sua receita (Lei nº 12.101, de 2009, art. 29).

§ 1º O direito à isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá ser exercido a partir da data de publicação da concessão da certificação da entidade, desde que atendido o disposto no caput (Lei nº 12.101, de 2009, art. 31).

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se estende à entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida (Lei nº 12.101, de 2009, art. 30).

As entidades imunes a impostos que também são imunes para contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita ou faturamento estão relacionadas no art.121, incisos I e II.

## CAPÍTULO

II

### DAS ENTIDADES IMUNES A IMPOSTOS

Art. 121. São contribuintes da Cofins incidente sobre as receitas que não sejam decorrentes de atividades próprias, no regime de apuração cumulativa, sem prejuízo da isenção de Cofins de que tratam os arts. 23 e 24 (Constituição Federal, de 1988, art. 150, inciso VI e §§ 2º, 3º e 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso IV):

I - as seguintes pessoas jurídicas imunes a impostos:

- a) templos de qualquer culto;
- b) partidos políticos;
- c) entidades sindicais dos trabalhadores, bem como suas federações e confederações; e
- d) instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997; e

II - fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público.

Parágrafo único. Nos termos do art. 7º, as pessoas jurídicas mencionadas neste artigo não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13).

Os créditos presumidos das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins sobre as receitas

**DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DOS ARTS. 11-B E 11-C DA LEI Nº 9.440, DE 1997**

Seção

I

Do Crédito Presumido Nos Termos Do Art. 11-B Da Lei nº 9.440, De 9.440, De 1997

Art. 143. As empresas de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.440, de 1997, habilitadas nos termos de seu art. 12, instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, farão jus a crédito presumido do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que apresentem projetos que contemplem novos investimentos e a pesquisa para o desenvolvimento de novos produtos ou novos modelos de produtos já existentes (Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, incluído pela Lei nº 12.407, de 19 de março de 2011, art. 1º; e Decreto nº 7.389, de 9 de dezembro de 2010, art. 2º, caput).

A aquisição de produtos fabricados na ZFM e nas áreas de livre comércio, por sua importância, foram tratados numa subseção disciplinadas pelo art.185 da IN 1911. Nota-se que são alíquotas específicas que visam incentivar o desenvolvimento dessas regiões conforme estabelece o nosso próprio texto constitucional.

Subseção

II

**Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Produtos Fabricados na ZFM e nas ALC**

Art. 185. Sem prejuízo das vedações estabelecidas neste Regulamento, do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas no regime de apuração não cumulativa, a pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM poderá descontar créditos relativos à aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na ZFM, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa, mediante a aplicação dos percentuais de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 12, com redação dada pela Lei nº 11.307, de 19 de maio de 2006, art. 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 17, com redação dada pela Lei nº 12.507, de 11 de outubro de 2011, art. 2º):

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep, e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins, caso a aquisição seja feita pela pessoa jurídica de que trata a alínea “b” do inciso II do art. 472; e

II - 1% (um por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep, e 4,6% (quatro inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins, caso a aquisição seja feita por pessoa jurídica diferente da descrita no inciso I.

§ 1º O disposto no caput não alcança a aquisição (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 12, com redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006, art. 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 17, com redação dada pela Lei nº 12.507, de 2011, art. 2º):

I - de papel imune, que terá o crédito apurado de acordo com o disposto no art. 691;

II - de álcool, inclusive para fins carburantes, que terá o crédito apurado de acordo com o art. 192; e

III - dos produtos sujeitos à tributação concentrada, referidos no art. 89, que somente permitem a apuração de créditos caso sejam utilizados como insumos, mediante a aplicação dos percentuais de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins. § 2º O disposto neste artigo aplica-se também na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas ALC de que tratam as Leis nº 7.965, de 1989, nº 8.210, de 1991, e nº 8.256, de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 1991, e a Lei nº 8.857, de 1994 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 15, incluído pela Lei nº 11.945, 2009, art. 16; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 23, incluído pela Lei nº 11.945, 2009, art. 17).

§ 3º Ressalvado o disposto no § 1º, na hipótese de aquisição de mercadoria revendida por pessoa jurídica comercial estabelecida nas ALC referidas no § 2º, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, respectivamente (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 16, incluído pela Lei nº 11.945, 2009, art. 16; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 24, incluído pela Lei nº 11.945, de 2009, art. 17).

## **2.6 Direito ao Desenvolvimento, Desenvolvimento e as Desigualdades Regionais**

Com foco no papel do sistema tributário como uma ferramenta de desenvolvimento da Zona Franca de Manaus e como a Constituição Federal de 1988 recepciona esta ideia, neste subcapítulo apresentaremos as principais discussões envolvendo o direito ao desenvolvimento, começando pelas três dimensões dos direitos fundamentais, seguido do conceito de direito ao desenvolvimento e a sua relação com o princípio da dignidade humana e com a cidadania.

Logo em seguida, apresentaremos como o desenvolvimento está disposto na Constituição Federal de 1988 e qual deveria ser o papel do sistema tributário brasileiro na busca desse desenvolvimento. Como resultado dessa investigação sobre o desenvolvimento, apresentaremos, fundado na concepção jurídica do desenvolvimento, o federalismo fiscal como instrumento de promoção da redução das desigualdades regionais, o que auxilia na solução da problemática.

### **2.6.1 As dimensões dos direitos fundamentais**

Os direitos fundamentais vêm sofrendo mudanças ao longo da história devido ao processo de adaptação as necessidades criadas pela relação entre o homem, a sociedade, o Estado e o meio-ambiente. Quando mais complexa é

esta relação, maior deverá ser as garantias geradas no sentido de proteger o indivíduo da ação do Estado. Assim, a doutrina é unânime em classificar essa evolução em gerações ou dimensões que não são excludentes entre si e sim, complementares.

Diante desse cenário, criou-se os direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira gerações/dimensões. Segundo doutrina, a expressão “gerações”, para referir-se aos direitos do homem, foi utilizada pela primeira vez por Karel Vasak, em 1979, numa conferência ministrada no Instituto Internacional de Direitos Humanos, em Estrasburgo, na qual ele associou a evolução dos direitos humanos, aos dizeres da bandeira francesa: liberdade, igualdade e fraternidade. (GOUVEIA, 2008; MARTINELLI, 2012)

Os direitos de primeira dimensão, denominados de direitos civis e políticos, começaram a surgir como teoria durante os séculos XVII e XVIII e eram baseados na garantia de liberdade pessoal e de proteção do indivíduo contra as violações do Estado, uma vez que nesse período era bastante comum os interesses do Estado estarem associados ao interesse do governante (monarcas). A partir de então, começou a ser reconhecido que havia certas coisas que os governantes todo-poderosos não deveriam ser capazes de fazer e que as pessoas deveriam ter alguma influência sobre as políticas que os afetavam. (GOUVEIA, 2008) (COMPASS, 2020).

Atualmente, os direitos civis e políticos estão detalhados no Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos (PIDCP) e na Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos Humanos e das Liberdades Fundamentais (CEDH), e incluem direitos como o direito de participar no governo e a proibição da tortura. Algumas pessoas classificam esses direitos como negativos em relação a atuação do Estado, devido a não-intervenção do Estado, entretanto, modernamente falando, o Estado na verdade deve agir para garantir que esses direitos se realizem na sua plenitude. Além disso, muitos consideram os direitos de primeira dimensão como o mais importante de todos. O que também pode ser questionado, já que não existe hierarquia entre os direitos. Devemos salientar que os direitos humanos são constantemente violados, por guerras, golpes de Estado e intervenções que frequentemente desrespeitam os direitos civis e políticos dos indivíduos. (COMPASS, 2020).

Os direitos de segunda dimensão, denominados de direitos sociais, econômicos e culturais, estão relacionados às ideias de igualdade e garantia de acesso a bens, serviços e oportunidades sociais e econômicos essenciais, ou seja, eles dizem respeito a pessoas que vivem, trabalham juntas, e às necessidades básicas da vida. Ou seja, não basta tão somente garantir a liberdade, mas também deve-se garantir uma vida digna. O processo de industrialização fez nascer novas demandas e novas ideias sobre o significado de uma vida digna. As pessoas perceberam que a dignidade humana exigia mais do que a mínima falta de interferência do Estado como proposto pelos direitos civis e políticos. (COMPASS, 2020)

Os direitos sociais, econômicos e culturais estão descritos no Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC) e também na Carta Social Europeia do Conselho da Europa. Além disso, é preciso tê-los na sua plenitude para que os indivíduos tenham uma plena participação na vida da sociedade. Entre esses direitos, citamos: o direito à educação e o direito de criar e manter uma família, o direito de associação, os direitos à recreação, cuidados de saúde, privacidade e ausência de discriminação. (COMPASS, 2020).

Os direitos econômicos incluem o direito ao trabalho, a um nível de vida adequado, à habitação e o direito a uma pensão se for idoso ou deficiente. A realização dos direitos econômicos assegura um nível mínimo de segurança material que é indispensável para garantir a dignidade humana. Assim, podemos dizer que a falta de emprego ou moradia fere esses direitos e significativa que o Governo não está cumprido o dever de assegurar uma vida digna a seus cidadãos. (COMPASS, 2020)

Os Direitos Culturais estão associados ao modo de vida cultural de uma comunidade. Nesse rol de direitos, incluímos: o direito de participar livremente na vida cultural da comunidade e o direito à educação. No entanto, muitos outros direitos, não oficialmente classificados como "culturais", serão essenciais para que as comunidades minoritárias dentro de uma sociedade preservem sua cultura distinta: por exemplo, o direito à não discriminação e à proteção igualitária da lei. (COMPASS, 2020).

Adicionalmente, temos os direitos de terceira dimensão, denominados de direitos de solidariedade. Nessa categoria podemos citar: o direito ao desenvolvimento, o direito à paz, o direito ao meio ambiente, o direito de propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade e, o direito de comunicação. Devemos salientar que essa lista não é taxativa, uma vez que novos direitos têm sido incorporados ao longo dos últimos anos. Novos tratados e documentos aprofundaram alguns conceitos estabelecidos nos direitos relacionados na lista de direitos humanos (DUDH) reconhecidos internacionalmente que, em virtude disso, não se manteve constante. Esses acréscimos foram resultados de uma série de fatores: eles surgiram como resposta à mudança de ideias sobre a dignidade humana e também como resultado de novas ameaças e oportunidades emergentes. No caso da nova categoria específica de direitos que foram propostos como direitos de terceira geração, estes foram consequência de uma compreensão mais profunda dos diferentes tipos de obstáculos que podem estar no caminho da realização dos direitos de primeira e segunda geração. (COMPASS, 2020; BONAVIDES, 2004)

Infelizmente, em grande parte do mundo permanecem as mazelas sociais, entre quais se encontram: a pobreza extrema, as guerras, os desastres ecológicos e naturais. Por esse motivo, foi preciso reconhecer uma nova categoria de direitos humanos, que garantissem as condições adequadas para que as sociedades fossem capazes de fornecer os direitos de primeira e segunda dimensão, foram denominados de direitos humanos de terceira dimensão, os chamados de direitos de solidariedade. Os direitos específicos mais comum incluídos na categoria de direitos de terceira geração são os direitos ao desenvolvimento, à paz, a um meio ambiente saudável, à participação na exploração do patrimônio comum da humanidade, à comunicação e à assistência humanitária.

Alguns direitos coletivos já foram reconhecidos, como por exemplo: na Carta Africana dos Direitos Humanos e dos Povos e a Declaração sobre os Direitos dos Povos Indígenas. A própria DUDH inclui o direito à autodeterminação e o direito humano ao desenvolvimento foi codificado em uma Declaração da Assembleia Geral da ONU de 1986. (COMPASS, 2020).

O direito ao desenvolvimento é um direito humano inalienável em virtude do qual toda pessoa humana e todos os povos têm o direito de participar, contribuir e desfrutar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político, no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais podem ser plenamente percebidos (Declaração da ONU sobre o Direito ao Desenvolvimento). Então, neste sentido surge o seguinte questionamento: Alguns direitos são mais importantes que outros? Ou de forma, existe uma hierarquia entre eles?

De forma geral, os direitos sociais e econômicos tiveram dificuldade em ser aceitos, se comparados com os direitos civis e políticos, por razões tanto ideológicas quanto políticas. Muitos Estados alegam que não tem condições econômicas de prover seus cidadãos daquilo que se convencionou chamar de “mínimo existencial”, embora pareça evidente para o cidadão comum que coisas como: um padrão mínimo de vida, moradia e condições razoáveis de emprego são essenciais para a dignidade humana, os governantes nem sempre estiveram tão prontos para reconhecer isso. Esse tipo de alegação serve de pretexto para tirar, ou mesmo, amenizar a responsabilidade do Estado, fazendo crer que os direitos de primeira e segunda dimensão são mais “factíveis” do que os de terceira, causando a impressão que existe uma hierarquia entre eles. Sem sombra de dúvidas que uma distribuição mais equânime da renda nacional e mundial facilitaria a atuação dos governantes em prover os direitos de terceira dimensão, mas isso depende de outras variáveis, principalmente a variável política.

Essa teoria pode ser refutada, já que existem diversos estudos independentes mostrando que existem recursos suficientes no mundo e conhecimentos suficientes para garantir que as necessidades básicas de todos os indivíduos possam ser atendidas se um esforço conjunto for feito. Uma outra alegação é que há uma diferença teórica fundamental entre direitos de primeira e segunda geração: que o primeiro tipo de direitos exige que os governos apenas se abstenham de certas atividades (esses são os chamados direitos "negativos"); enquanto o segundo requer uma intervenção positiva dos governos (estes são direitos "positivos"). O argumento afirma que não é realista esperar que os governos tomem medidas positivas, por exemplo, fornecer alimentos para todos, e que, portanto, não são obrigados a fazê-lo.

Outro argumento que pode ser combatido, uma vez que, os direitos civis e políticos não são de forma alguma puramente negativos. A verdadeira liberdade nesta área muitas vezes exige que um sistema de verificações e controles seja implementado: sistemas de policiamento, mecanismos legais, liberdade de informação e acesso a locais de detenção – e muito mais.

O mesmo vale para garantir o direito de voto e todos os outros direitos civis e políticos. Em outras palavras, esses direitos exigem ação positiva do governo, além de abster-se de ação negativa. Além disso, os direitos sociais e econômicos, assim como os direitos civis e políticos, também exigem que os governos se abstenham de certas atividades: por exemplo, conceder grandes incentivos fiscais a empresas, ou incentivar o desenvolvimento em regiões que já possuem uma vantagem relativa, ou impor tarifas comerciais que penalizam os países em desenvolvimento – e assim por diante. (COMPASS, 2020; PEIXINHO,2010).

Muitos estudiosos já admitem uma quarta, ou até mesmo uma quinta dimensão dos direitos fundamentais que estariam ligados aos direitos transindividuais, entretanto esta modalidade não será explorada no presente trabalho por não fazer parte do seu escopo.

### **2.6.2 O conceito de direito ao Desenvolvimento e sua relação com o princípio da dignidade da pessoa humana e com a cidadania**

A doutrina aponta que o conceito de direito ao desenvolvimento foi abordado pela primeira vez por Keba Mbaye, chefe de justiça do Senegal, que introduziu o direito ao desenvolvimento como direito humano e somente alguns meses após por Karel Vasak, que sustentou que esse tipo de direito pertencia a terceira geração de direitos humanos. A Comissão de Direitos Humanos das Nações Unidas (CDHNU) proclamou a existência do direito ao desenvolvimento em 1977 (Resolução 4). Em 1979, esta mesma comissão confirmou a existência do direito ao desenvolvimento e da igualdade de oportunidade, como uma prerrogativa tanto das nações quanto dos indivíduos.

Entretanto, somente em 1982, através da Resolução 37/199/18/1982 que a Assembleia Geral estatuiu o desenvolvimento como um direito humano inalienável. Posteriormente, outros documentos foram produzidos

com propósito de assegurar o direito ao desenvolvimento. São eles: a Carta Africana de Direitos Humanos e dos Povos, Carta da Organização dos Estados Americanos, Carta das Nações Unidas nos Pactos Internacionais de Direito Humanos (PEIXINHO; FERRARO, 2010).

A declaração sobre o direito ao desenvolvimento de 1986<sup>12</sup> (Resolução nº 41/128 da Assembleia Geral das Nações Unidas, em 4 de dezembro de 1986) estatuiu que o desenvolvimento é um processo econômico, social, cultural e político abrangente que visa o constante incremento do bem-estar de toda a população e de todos os indivíduos como base na sua participação ativa, livre e significativa no desenvolvimento e na distribuição justa dos benefícios daí resultante. Trata-se assim de fenômeno de ordem multidisciplinar que visa a melhoria permanente do bem-estar social da população sem promover desequilíbrios, principalmente em termos de meio ambiente. Logo no seu artigo 1º proclama que o Direito ao Desenvolvimento é um direito inalienável, “in verbis”

Proclama a seguinte Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento:

Artigo 1º

1.O direito ao desenvolvimento é um direito humano inalienável, em virtude do qual toda pessoa e todos os povos estão habilitados a participar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político, a ele contribuir e dele desfrutar, no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais possam ser plenamente realizados.

2.O direito humano ao desenvolvimento também implica a plena realização do direito dos povos de autodeterminação que inclui, sujeito às disposições relevantes de ambos os Pactos Internacionais sobre Direitos Humanos, o exercício de seu direito inalienável de soberania plena sobre todas as suas riquezas e recursos naturais.

O direito ao desenvolvimento tem sido muito debatido ultimamente, principalmente depois da segunda metade do século XX, quando ocorreram profundas mudanças sociais, entre quais, citamos: a descolonização, o crescimento da dívida externa, a transição para o livre mercado e as modificações ocorridas nos padrões de produção e consumo dos países. Dessa maneira, o direito ao desenvolvimento vem avançando e ocupando cada vez espaço nas discussões, principalmente porque, infelizmente a globalização tem aumentado as desigualdades sociais e econômica entre os países e não tem servido para melhorar as condições da humanidade. Todos

---

<sup>12</sup>

Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/sip/onu/bmestar/dec86.htm>

estão se esforçando no sentido de ajudar aqueles povos, principalmente aqueles situados em países sub desenvolvidos, a garantir esses direitos de coletividades que estão conectados com a cidadania plena. (DELGADO, 2001) (MOISÉS, 1998).

Desta forma, é possível afirmar que o direito ao desenvolvimento se revela como manifestação da dignidade da pessoa humana e da cidadania. Assim, a concentração de renda, a exclusão social, a miséria, a quebra das empresas e o desemprego de trabalhadores são fenômenos que contrariam, ou desprezam, a dignidade humana e a valorização da cidadania. (GOUVEIA, 2008)

Ultrapassada essa fase de conceituação do direito ao desenvolvimento, passamos a analisar a relação umbilical dele com o princípio da dignidade humana e com a cidadania. A dignidade humana se reflete no habitat social em que vive o homem, pois todos ao agirem com autodeterminação fazem suas escolhas, estabelecendo os seus objetivos para suas próprias vidas. Só que cada indivíduo não pode ser um fim em si mesmo, existe a dignidade de outras pessoas e todos são parte integrante de sua comunidade. A autodeterminação torna-se então a base da democracia, já que a participação da vontade do indivíduo no estabelecimento dos fins da própria comunidade se transforma em uma cidadania participativa, assegurando o direito de votar e ser votado. Sob esse prisma a cidadania participativa torna-se como corolário da dignidade da pessoa humana. (GOUVEIA, 2008)

Robério Nunes dos Anjos Filho, citando os ensinamentos de Asbjørn Eide (1979), aponta que unidades compostas de seres humanos, ou seja, entidades políticas ou socioculturais de vários tipos, também podem ser sujeitos ativos legítimos do direito ao desenvolvimento, desde que seu propósito seja a realização dos direitos individuais que a compõem. Ele identifica outros grupos na dimensão interna, que são coletividades regionais internas, que sofrem as influências de estruturas de poder econômico e político subnacional que interferem negativa ou positivamente nos diversos aspectos do desenvolvimento, podendo dar origem a desigualdades regionais.(ANJOS FILHO,2013)

Segundo ele, mesmo durante a vigência da Constituição de 1946 o

tema do desenvolvimento regional passou a ocupar um lugar relevante nas discussões políticas. As Constituições de 1967 e 1969 previram a competência da União para estabelecer e executar planos regionais de desenvolvimento, mas foi na Constituição de 1988 que se deu maior foco para as questões desenvolvimentistas regionais, reforçado por aquilo que foi denominado de federalismo cooperativo.(ANJOS FILHO,2013)

A Carta de 1988 elegeu o sistema capitalista para reger nossas atividades, tendo como verdadeiros pilares a livre iniciativa e os valores do trabalho que integram o conceito de dignidade humana na medida em que cada indivíduo tem a liberdade de estabelecer seus compromissos próprios, pode adquirir e manter patrimônio. Além disso, existe a garantia constitucional do desenvolvimento nacional, num ambiente de valorização da livre iniciativa que deverá ser usado para a concretização ou efetivação da cidadania e da dignidade humana, uma vez que o Estado deve concentrar todo o seu poderio para propiciar condições para o desenvolvimento de cada cidadão. (GOUVEIA, 2008)

Na lição de Guilherme Amorim Campos da Siva (2004, p.69), o texto constitucional faz:

Do desenvolvimento objetivo fundamental do Estado e, portanto, direito da nação e de cada indivíduo. É nesta perspectiva que apropriamos o direito fundamental ao desenvolvimento nacional, enquanto direito fundamental, integralizador da esfera individual de cada ser humano, ligando-o às suas esferas político-jurídica de cidadão; social, de indivíduo; e coletiva de nação, no esteio das lições ora colacionadas.

Assim, o princípio fundamental da cidadania é muito mais amplo do que a mera participação na vida política, uma vez que a sociedade tem um dever de tornar realidade os efeitos decorrentes do reconhecimento do indivíduo com fim em si mesmo, sem, contudo, inviabilizar as aspirações do cidadão a uma vida decente. Ou seja, o cidadão tem o direito de aspirar uma vida com qualidade para si em para outros seres que são parte de sua comunidade, tanto para seus contemporâneos, quanto para aqueles que os sucederão no futuro.

Podemos concluir que o direito ao desenvolvimento no Brasil deve garantir as aspirações dos indivíduos de uma vida mais apropriada, digna e honrosa, de forma a tornar a dignidade humana uma realidade. (GOUVEIA, 2008)

### **2.6.3 O Desenvolvimento na Constituição Federal de 1988 e papel do sistema tributário em busca do Desenvolvimento**

A Constituição Federal de 1988 já evidencia no seu preâmbulo a instituição de um Estado Democrático de direito que assegure o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, entre outros. Ou seja, o desenvolvimento torna-se uma peça chave para nortear toda a interpretação das demais normas constitucionais. Vários dispositivos constitucionais expressam literalmente esse termo. Por exemplo: no título I, dos princípios fundamentais da CF/1988, no art. 3º (objetivos fundamentais); II – garantir o desenvolvimento nacional. Contudo, o art. 3º não determina como será concretizado esse objetivo, quais serão os instrumentos que deverão ser utilizados e em que circunstâncias. Isso deverá ser realizado com a ajuda dos demais dispositivos. Desta forma, o Título VII, Da Ordem Econômica e Financeira da CF/88 nos mostra os princípios que regem a atividade econômica, quais os limites da atuação estatal na economia, e os fins que devem ser priorizados.

No capítulo I, dos Princípios Gerais da Atividade Econômica, art.170, “caput” que a ordem econômica se alicerça em dois pilares: a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa; e que deve assegurar a todos: a existência digna – princípio da dignidade humana – além de outros princípios.

Sob esse aspecto, Nery Jr. (p.635, 2017) leciona que:

O Estado deve criar as condições para levar a cabo, de sorte que a dignidade humana não seja violada por terceiros (...) a dignidade humana constitui fundamento da atuação estatal no domínio econômico em um duplo aspecto. No primeiro, fixa uma garantia ao particular contra abusos e arbitrariedades da intervenção estatal. No segundo, a dignidade humana orienta toda a atuação estatal na economia, estabelecendo o parâmetro dessa atuação, que somente será legítima se buscar promover e proteger a dignidade da pessoa humana (...)

Para o escopo deste trabalho um dos mais importantes princípios é o que está inserido no inciso VII – redução das desigualdades regionais e sociais que será abordado no próximo capítulo.

O art. 174, § 1º da CF/88 determina que a lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual deverá incorporar e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento, mais uma vez o constituinte originário nos faz ver que o desenvolvimento deve ser perseguido de forma planejada, por intermédio de planos nacionais e regionais que devem ser compatíveis entre si. O objetivo é que toda sociedade brasileira se desenvolva e não determinadas regiões.

No art.182 da CF/88, que trata da política de desenvolvimento urbano, estão presentes o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e a garantia de bem-estar dos seus habitantes. Mais uma vez o constituinte originário atribui um dever a um ente público (município) que deve buscar uma harmonia entre o desenvolvimento e o bem-estar. É mais uma demonstração que a busca do desenvolvimento não pode ser desvinculada da melhoria da qualidade de vida (bem-estar) dos cidadãos e que a mesma é de observância obrigatória dos três poderes em todas as esferas. Assim, por exemplo, numa decisão de uma causa pelo judiciário deve-se levar em conta esses princípios, buscando compatibilizar a ordem social e econômica.

Outro fator determinante é que o Estado somente participará da exploração de uma atividade econômica quando for estritamente necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo conforme art.173 da CF/88. Isso nos faz crê que a participação do Estado na economia é exceção e esse artigo deverá ser analisado conjuntamente com o art. 174 da CF/88, que nos mostra que a atuação do Estado é de fiscalizar e promover o planejamento necessário para que as atividades privadas se desenvolvam.

Neste sentido o papel do sistema tributário, em especial da tributação, na busca pelo desenvolvimento assume grande relevância. Uma vez que a tributação garante ao Estado os recursos que deverão ser empregados para o seu custeio, para investimentos em áreas estratégicas e, principalmente, em atividades que promovam diretamente a promoção do bem-estar de toda a sociedade, as chamadas políticas públicas (econômicas e sociais). Desta maneira, o chamado poder de tributar é uma das mais importantes prerrogativas estatais, pois é um instrumento de intervenção do Estado na economia que afeta as decisões de todos os agentes econômicos. Ou seja, no

mundo contemporâneo o papel do Estado deixou de ser simplesmente arrecadador, para ser transformador da realidade social independente de qual seja o modelo adotado (protecionista, social, autoritário) e o poder de tributar aparece como um importante meio de viabilização de políticas públicas (MICHELS, 2005).

Entretanto, existem limites à atividade tributária do Estado. Cita a doutrina alguns, dentre eles, a capacidade econômica para contribuir, o chamado princípio da capacidade contributiva. Sobre esse princípio, temos a seguinte lição do renomado professor Hugo de Brito Machado (p.39, 2020):

“A Constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma expressamente consagrava, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Assim, segundo expressamente estabelece o seu art. 145, § 1º, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”

Além disso existe uma proibição de contribuição levando em consideração o aspecto subjetivo do contribuinte, conforme expresso no inciso I do art. 172 do Código Tributário Nacional (CTN) que estatui que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder remissão total ou parcial do crédito tributário, em face da situação econômica do contribuinte.

Deve se salientar que tais benefícios não ferem o princípio da isonomia, ao contrário eles estão consonância com o princípio da dignidade humana, pois trata os iguais com iguais e os desiguais como desiguais. Sobre isso leciona Hugo de Brito Machado (p.38, 2020):

(...) As dificuldades no pertinente ao princípio da isonomia surgem quando se coloca a questão de saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério de discrimine que pode validamente utilizar. Na verdade, a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas. O importante, portanto, é saber como será válida essa discriminação. Quais os critérios admissíveis, e quais os critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia (...)

Devemos considerar que a realização dos direitos fundamentais exige do Estado um comportamento ativo na realização da justiça social, mas isso também significa que mais recursos devem ser arrecadados via tributação, ou seja, para fazer frente as renúncias fiscais aos mais necessitados, outra

parcela da população mais abastada deve contribuir. Assim, o objetivo fundamental do desenvolvimento nacional, tendo por base os fatos da realidade social consonante os valores da dignidade humana e da cidadania, deve conferir um equilíbrio, de modo a demarcar parâmetros à atividade estatal, de forma que todos, na medida de sua capacidade, suportem o ônus fiscal de forma equitativa, na medida da sua capacidade econômica de contribuição, de forma a construir uma sociedade livre, justa e solidária; além de erradicar a pobreza, as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem-estar de todos (GOUVEIA, 2008).

O desenvolvimento constitui um dos objetivos da República Federativa do Brasil, bem como um direito fundamental de todos os cidadãos brasileiros. Esses objetivos permeiam todo o sistema jurídico brasileiro. São o ponto de partida do processo de desenvolvimento econômico e social que proporcionará a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que promova o combate a pobreza e elimine as desigualdades regionais. Ao longo da Carta Constitucional de 1988, existem vários dispositivos que devem ser interpretados de forma conjunta com propósito de promover a unidade e coesão constitucional que vise garantir a satisfação das necessidades humanas, promovendo de forma equilibrada o desenvolvimento nacional, a melhoria do bem-estar de toda a população, com a ampliação das oportunidades econômicas. Entretanto, existe, ainda, falta de efetividade destas normas, quer por falta de interesse político, quer por falta de iniciativa da sociedade. Falta um elo que una a atuação estatal rumo ao desenvolvimento, de forma transparente, bem como um controle maior exercido pelo poder judiciário, juntamente com os outros segmentos da sociedade civil para que se consiga a eficácia e a efetivação do direito ao desenvolvimento. (BENFATTI) (LOCATELLI, 2005).

No caso brasileiro, existem dois problemas críticos na agenda contemporânea de direito & desenvolvimento: o primeiro é uma concepção muito estreita do papel do direito, por ser utilizado como uma ferramenta de proteção a agentes privados, o segundo está relacionado a uma confiança exagerada no potencial das reformas jurídico-institucionais, de quem se esperava, por meio das leis e regulamentos, modificar os arranjos nacionais que facilitassem a materialização do desenvolvimento.(SCHAPIRO,2011).

#### **2.6.4 O federalismo fiscal como instrumento de redução das desigualdades regionais e a concepção jurídica do desenvolvimento**

O Estado brasileiro é uma Federação e o seu pleno desenvolvimento depende de um planejamento nacional e regional que se materializa através do estabelecimento de políticas públicas que visem, acima de tudo, a melhoria do bem-estar de todos os cidadãos brasileiros. Esse planejamento não é centralizado em um único Ente, por exemplo a União. O que prevalece é a cooperação entre os Entes federados cujo propósito é reduzir ou mesmo eliminar a pobreza e as desigualdades regionais. Bercovici (2003), baseado nas ideias de Konrad Hesse, leciona que:

“as tensões do federalismo contemporâneo, situadas basicamente entre a exigência da atuação uniformizada e harmônica de todos os entes federados e o pluralismo federal, são resolvidas em boa parte por meio da colaboração e atuação conjunta das diversas instâncias federais. A cooperação se faz necessária para que as crescentes necessidades de homogeneização não desaboquem na centralização. A virtude da cooperação é a de buscar resultados unitários e uniformizadores sem esvaziar os poderes e competências dos entes federados”

Assim, um dos grandes objetivos do federalismo é a busca de uma harmonia entre a União e os demais Entes federados, promovendo um federalismo cooperativo que congregue uma integração econômica nacional, uma cooperação financeira e a criação de políticas públicas conjuntas que reduzam as disparidades regionais. (BERCOVICI,2003)

A Carta de 1988 traz um importante mecanismo que é o sistema de repartição de rendas (art. 157, II e 158, incisos, I II, III e IV), além do art.154, I (impostos residuais). Ao disciplinar as competências de cada Ente, o constituinte originário indicou qual seria a fonte de receitas que cada um deles teria para custear as suas respectivas atividades, proporcionando-lhes autonomia. Pelo modelo adotado cada Ente tem sua fonte de receita própria, além disso existem repasses (o fundo de participação dos Estados e o fundo de participação dos municípios- art.159, I da CF/88).

No entanto, há mecanismos propostos pela Constituição de 1988 que pune quem não repassa os recursos que deveriam ser repassados. No caso de intervenção da União nos Estados (art.34, inciso V-b da CF/88) e dos

Estados nos Municípios (art.35, inciso III da CF/88). Além disso, existem dois dispositivos de controle: o art. 161, I e II, e o art. 162 (caput) da CF/88 que determina que lei complementar deverá estabelecer normas sobre a entrega de recursos, principalmente em termos sobre os critérios de rateio dos fundos (art. 159, I CF/88) com objetivo de promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios.

Em termos de incentivo ao desenvolvimento regional, a Carta Magna de 1988 prevê o repasse de 3% do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e sobre produtos industrializados para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições regionais que utilizam os respectivos fundos (Fundo Constitucionais do Norte, FNO, Nordeste, FNE, e Centro Oeste, FCO) para o repasse de verbas, conforme disposto no art.159, inciso I, “c”. Tais mecanismos, em nossa opinião, devem ser melhorados. Na prática, muitas vezes sobram recursos porque o foco dos bancos de desenvolvimento está direcionado nos grandes projetos. Quando na verdade, o foco deveria nos pequenos projetos, ou seja, os empréstimos deveriam ser pulverizados a fim de alcançar o maior número de clientes possíveis, desconcentrando, assim o desenvolvimento.

Sendo assim, vimos ao longo desse trabalho que não se transforma a realidade das pessoas e também das regiões sem a implementação de políticas públicas. Passemos a analisar algumas políticas públicas que tiveram o propósito de promover melhorias e trazer desenvolvimento a diversas regiões do país.

Segundo Tschumi (2005, p.143) as políticas públicas implantadas no país durante o último século deram ênfase aos fatores macroeconômicos na busca do desenvolvimento e falharam devido, principalmente, a pobreza dos dispositivos que priorizava a realização de investimentos estatais no setor produtivo de um determinado local, acreditando, assim, que o desenvolvimento viria “a galope”.

Segundo ele, as primeiras políticas regionais realizadas no Brasil objetivavam impulsionar o crescimento econômico através do combate as secas no Nordeste. Assim, foi criada a Inspeção Federal de Obras contra Secas (IFOCS) em 1909 que originou o Departamento Nacional de Obras

contra as Secas (DNOCS), acreditava-se que a seca era um fator decisivo que impedia o desenvolvimento do Nordeste.

Nesse mesmo diapasão, foram criadas posteriormente: em 1948, a Comissão do Vale do São Francisco (CVSF), atual Companhia de Desenvolvimento do São Francisco (Codevasf) e a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA) em 1953. Logo em seguida, sob forte influência da Comissão Econômica para América Latina e Caribe (CEPAL), o Governo brasileiro criava diversas agências para implantar ações que visavam o desenvolvimento regional, entre elas: A Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) em 1958, a Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (Sudam) em 1966, e a Zona Franca de Manaus (ZFM) em 1967. Sem dúvida, essas três últimas foram aquelas que trouxeram os melhores resultados.

Calixto Salomão Filho em sua obra *regulação e desenvolvimento* propõe revisitar o Estado para definir qual a profundidade de seu papel regulatório em economias subdesenvolvidas. Há, sem dúvida, uma maior necessidade de propulsão do Estado no processo de desenvolvimento para enfrentar e resolver os problemas estruturais. Para tanto, ele instituiu três princípios básicos de uma teoria jurídica desenvolvimentista, denominados de princípios regulatórios desenvolvimentistas. O primeiro é o redistributivo.

A redistribuição é a única forma de expandir o consumo da sociedade e é tão importante que integra o próprio conceito de desenvolvimento. Dessa maneira, é preciso fazer uma série de mudanças no mecanismo de intervenção do Estado no domínio econômico, a começar por uma mudança na função. Segundo ele, o Estado como gestor distante e abstrato não cumpre adequadamente a sua função. É necessário fazer algo que o particular e o mercado jamais farão. Trata-se da redistribuição cujo o foco deve se baseado em valores e não em objetivos econômicos. Como é o caso daqueles setores geradores de externalidades sociais (saúde, educação, entre outros) cuja a responsabilidade será sempre do Estado.

O segundo princípio estabelecido por ele é a diluição dos centros de poder econômico e político e a conseqüente difusão de informações e conhecimento por toda sociedade. A definição dos centros de poder assume valor central em qualquer tipo de política desenvolvimentista pois existe uma

tendência de concentração de riquezas naqueles setores ligados ao poder econômico. Por outro lado, a difusão de informações e conhecimento para toda sociedade possibilitará uma desconcentração de atividades produtivas.

O terceiro princípio estabelecido por Calixto é o estímulo à cooperação. Para ele, não restam dúvidas que, para que a esfera econômica possa se controlar é necessária a introdução de princípios cooperativos na esfera econômica e a eliminação do individualismo exacerbado. Além disso, estruturas cooperativas têm um efeito positivo sobre o processo de difusão de conhecimento. Os três princípios podem ser perfeitamente identificados ao logo do texto Constitucional. A redistribuição (art.170, inciso VII da CF/88), a difusão do conhecimento econômico (concorrência e defesa do consumidor – art. 170, incisos IV e V) e a cooperação (art. 114, § 2º da CF/88). Tudo isso conduz a uma forte concentração da teoria jurídica do desenvolvimento, em torno da ideia de conhecimento econômico, sem, contudo deixa de ressaltar a importância da participação de todos no processo, a eliminação da exclusão e dos centros de poder e a cooperação comunitária.

Esse tema de redução de desigualdades dentro dos países e entre eles é tão importante que a Organização das Nações Unidas (ONU), estabeleceu diversos objetivos de desenvolvimento sustentável, entre eles reproduzimos abaixo o objetivo nº 10<sup>13</sup>:

**Objetivo 10. Reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles**

**10.1** Até 2030, progressivamente alcançar e sustentar o crescimento da renda dos 40% da população mais pobre a uma taxa maior que a média nacional

**10.2** Até 2030, empoderar e promover a inclusão social, econômica e política de todos, independentemente da idade, gênero, deficiência, raça, etnia, origem, religião, condição econômica ou outra

**10.3** Garantir a igualdade de oportunidades e reduzir as desigualdades de resultados, inclusive por meio da eliminação de leis, políticas e práticas discriminatórias e da promoção de legislação, políticas e ações adequadas a este respeito

**10.4** Adotar políticas, especialmente fiscal, salarial e de proteção social, e alcançar progressivamente uma maior igualdade

**10.5** Melhorar a regulamentação e monitoramento dos mercados e instituições financeiras globais e fortalecer a implementação de tais regulamentações

**10.6** Assegurar uma representação e voz mais forte dos países em desenvolvimento em tomadas de decisão nas instituições econômicas e financeiras internacionais globais, a fim de produzir instituições mais eficazes, críveis, responsáveis e legítimas

**10.7** Facilitar a migração e a mobilidade ordenada, segura, regular e

<sup>13</sup>

Disponível em: <<https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/10>>. Acesso: 01 fev. 2022

responsável das pessoas, inclusive por meio da implementação de políticas de migração planejadas e bem geridas

**10.a** Implementar o princípio do tratamento especial e diferenciado para países em desenvolvimento, em particular os países menos desenvolvidos, em conformidade com os acordos da OMC

**10.b** Incentivar a assistência oficial ao desenvolvimento e fluxos financeiros, incluindo o investimento externo direto, para os Estados onde a necessidade é maior, em particular os países menos desenvolvidos, os países africanos, os pequenos Estados insulares em desenvolvimento e os países em desenvolvimento sem litoral, de acordo com seus planos e programas nacionais

**10.c** Até 2030, reduzir para menos de 3% os custos de transação de remessas dos migrantes e eliminar os corredores de remessas com custos superiores a 5%

O federalismo fiscal adotado pelo modelo brasileiro, emprega soluções que atendeu as peculiaridades de cada território, principalmente em termos da arrecadação e como tem sido distribuído o produto dela, contudo existem deficiências que devem ser eliminadas. A formatação da repartição se estruturou em mecanismos intergovernamentais de transferências de receitas, fazendo surgir o princípio da solidariedade federativa que se encontra ao lado da repartição das fontes de receitas (repartição de competências). Entretanto, essa duas repartições tem provocado, por suas características e funcionalidades, uma concentração da maior parte dos recursos nos cofres de União. A instituição do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) tem sido apontado como um instrumento que pode reconfigurar o sistema arrecadatório brasileiro, promovendo maior equilíbrio na distribuição do produto arrecadado e, ao mesmo tempo, melhorando o combate a redução das desigualdades regionais.(LEMES,2019)

Em conclusão, o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades regionais constituem dois objetivos da República Federativa do Brasil. Cabe ao Estado por intermédio do planejamento concretizá-los, utilizando políticas nacionais e regionais que promovam mudanças estruturais que transformem as vidas dos cidadãos, garantindo-lhes o bem-estar.(FARIA,2010)

Neste subcapítulo apresentamos a temática do direito ao desenvolvimento, vimos que ele pertence a terceira dimensão dos direitos fundamentais e possui uma relação bastante estreita como o princípio da dignidade humana e com a cidadania. Logo em seguida, demonstramos como o desenvolvimento foi tratado ao longo do texto da Constituição Federal de

1988, além disso, explanamos sobre qual deveria ser o papel do sistema tributário brasileiro na busca desse desenvolvimento. Finalmente, abordamos sobre o federalismo fiscal, dentro de uma concepção jurídica do desenvolvimento, e vimos como é uma peça fundamental, um verdadeiro instrumento que está à disposição de todos os Entes para atuarem, de forma eficiente na promoção da redução das desigualdades regionais.

## 2.7 Princípio da isonomia geral e tributária

O princípio da isonomia ou igualdade é, sem dúvida, os dos principais princípios do ordenamento jurídico pátrio. Esse princípio vem se renovando ao longo dos últimos anos. Não há um consenso doutrinário em termos de conceituação desse princípio, sendo que sua abrangência varia conforme intérprete.

Por isso, muitos o consideram com o mais amplo dos princípios constitucionais, sua violação acarreta uma quebra na unidade constitucional, uma vez que ele frequentemente está associado a um outro, ou outros. Desta forma, podemos dizer que este princípio é considerado uma das vigas mestre que dão sustentáculo ao Estado democrático de Direito. Deve ser visto, fundamentalmente, como um princípio que forma e transforma o Estado Social. Está inserido ao longo do texto constitucional de forma expressa e também de forma indireta. A sua eficácia é plena e a sua não observância acarretará em um vício, uma inconstitucionalidade que deverá ser de pronto combatida, afastada pelo poder judiciário.

José Afonso da Silva<sup>14</sup> nos traz as seguintes lições sobre os princípios constitucionais:

Princípios jurídico-constitucionais - São princípios constitucionais gerais informadores da ordem jurídica nacional. Decorrem de certas normas constitucionais e, não raro, constituem desdobramentos (ou princípios derivados) dos fundamentais, como o princípio da supremacia da Constituição e o conseqüente princípio da constitucionalidade, o princípio da legalidade, o princípio da isonomia, o princípio da autonomia individual, decorrente da declaração dos direitos, o da proteção social dos trabalhadores, fluente de declaração dos direitos sociais, o da proteção da família, do ensino e da cultura, o da independência da magistratura, o da autonomia municipal, os da organização e representação partidária e os chamados princípios-garantias (o do *nullum crimen sine lege* e da *nulla*

---

<sup>14</sup>OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS FUNDAMENTAIS. José Afonso da Silva • Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região, Brasília, v. 6, n. 4, p. 17-22, out./dez. 1994. Disponível em:< [http://files.camolinaro.net/200000095-a6856a703c/principios\\_constitucionais\\_fundamentais.pdf](http://files.camolinaro.net/200000095-a6856a703c/principios_constitucionais_fundamentais.pdf)

*poena sine lege*, o do devido processo legal, o do juiz natural, o do contraditório, entre outros, que figuram nos incisos XXXVIII a LX do art. 5?), II os quais serão destacados e examinados nos momentos apropriados.

O princípio da isonomia não pode ser considerado um conceito puramente mecânico e abstrato. O seu propósito é corrigir eventuais desigualdades ilegítimas, porque existem desigualdades que são legítimas, ou seja, existem leis que a regulam, conferindo tratamento diferenciado aos desiguais. Assim, muitos dispositivos discriminatórios que são aparentemente ilegais, não os são. Deve-se buscar na norma a razão da discriminação, buscando adequar os fins ao meio. Um dos exemplos que podemos citar é o art. 4º, inciso I do Código de Defesa do Consumidor (CDC) que reconhece o consumidor como a parte hipossuficiente da relação de consumo (NERY JR.,2019)

A interpretação desse princípio pode parecer fácil, mas não o é, justamente porque as desigualdades são frequentes, principalmente nas sociedades ditas “em desenvolvimento”. O intérprete deve sempre levar em consideração, ao analisar um caso concreto, que existem desigualdades e sua função é tentar promover a igualdade plena. Muitas vezes tal tarefa é espinhosa, porque nem sempre existe uma lei que ampare tal situação. Então, caberá a ele promover a interpretação que mais se aproxime, que proporcione a máxima eficiência desse princípio. Por isso, muitos defendem a ideia que o princípio da isonomia vincula os aplicadores do direito na sua atividade interpretativa.

A teoria mais comum sobre o princípio da isonomia é a que o equipara à interdição de arbitrariedade. Pressupõe que existe igualdade absoluta e, portanto, confere ao princípio uma mera proibição de medidas estatais arbitrárias. A maioria das Cortes Constitucionais acolhe tal teoria. É assim nos tribunais da Espanha, Itália, Alemanha, Bélgica, Portugal entre outros. São realizadas pesadas críticas a essa teoria, nesse sentido trazemos a lição de (VELLOSO, 2010).

“são inúmeros os aspectos criticáveis da teoria exposta. Do ponto de vista metodológico, confunde a concretização do princípio com a determinação no âmbito do controle de constitucionalidade, desconsidera a problemática específica da igualdade e chega a estender a aplicação do princípio da isonomia a casos que não envolvem problemas de igualdade, senão de pura arbitrariedade. Sob uma perspectiva material, a teoria mostra-se

incompatível com as especificações constitucionais expressa no princípio da igualdade, legitima atos estatais injustos e conduz a uma nefasta degeneração do princípio, transformando-o num mero mandado de fundamentação, carente de conteúdo material específico”.

O princípio da igualdade é a projeção do princípio da isonomia jurídica na área tributária. Nada mais é do que uma garantia de tratamento uniforme dada pela entidade tributante (Fisco). O Princípios da igualdade possui um conteúdo normativo mínimo que assegura sua eficácia norma, impedindo que se faça qualquer tipo de discriminação. Esse princípio aparece ao longo dos dispositivos da Carta de 1988. Um dos exemplos que pode ser citado é a regra da uniformidade dos tributos federais em todo território nacional. Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva não fere o princípio da isonomia, pois é extremamente adequado que, quem tem maior capacidade contributiva deve pagar um imposto maior. (GONÇALVES, 1993) (MACHADO, 2020)

Uma das principais dificuldades da aplicação do princípio da isonomia é saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual critério que deve ser utilizado nessas discriminações. O importante é saber quais as finalidades que devem ser alcançadas, quais os critérios admissíveis e quais os critérios que podem proporcionar uma lesão ao princípio da isonomia. Em matéria tributária é muito difícil de estabelecer se a regra de isenção fere ou não o princípio da isonomia, em muitos casos a valoração dos fins pretendidos é que vai determinar se ocorrerá a violação ou não. (MACHADO, 2020)

A Constituição Federal de 1988 limitou a competência tributária do Fisco ao estabelecer em seu art.150,VI os casos em que não poderia haver imposição de impostos, essa limitação faz com que a imunidade se transforme numa espécie de restrições à competência do Ente. Tal posicionamento é justificado pelo fato que a Carta Magna não tem competência para criar tributo e sim estabelecer competência tributária para os Entes cria-los. (RODRIGUES,1995)

A própria Constituição estabeleceu de forma rígida os contornos da competência tributária, determinando vedações expressas que limitam o poder de tributar, são as chamadas imunidades tributárias que são, portanto, matéria pertencente à disciplina constitucional da competência. Configuram,

assim, as mais importantes limitações constitucionais ao poder de tributar.(BARRETO, 1999).

O conceito de imunidade ainda carece de maior precisão segundo entendimento corrente. A doutrina indica como sendo a principal definição do conceito de imunidade tributária a lição de Aliomar Baleeiro que vê a imunidade tributária como uma exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição. Pontes de Miranda qualifica a imunidade como direito fundamental, é uma limitação constitucional à competência de editar regras jurídicas de imposição. Amilcar de Araújo Falção compreende que a imunidade é uma forma qualificada de não-incidência na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando estão presentes certos pressupostos previstos no Estatuto Supremo.(COSTA,2001)

Amilcar de Araújo Falção pertence, assim, a corrente doutrinária que considera a imunidade como sendo um caso de não incidência constitucionalmente qualificada. José Souto Maior Borges também trilhou o mesmo caminho ao estabelecer que: a regra de imunidade configura hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. José Wilson Ferreira Sobrinho faz uma crítica em relação ao posicionamento desses doutrinadores argumentando que se a imunidade tributária for caracterizada como não incidência ela será factual, fora do campo jurídico, pelo que não se presta para designar uma realidade jurídica. Ele conclui que se existe a figura jurídica da imunidade é porque uma regra jurídica a introduziu no mundo deontico.(SOBRINHO, 1996)

A doutrina aponta que existem elementos estruturais para conceituarmos o princípio da igualdade na seara tributária. O primeiro elemento fundamental para o estabelecimento da relação de igualdade são os sujeitos, que são objetos de comparação: de um lado estão os cidadãos que são os sujeitos passivos da obrigação tributária e de outro lado, o Fisco. O segundo elemento é a medida de comparação. Os sujeitos devem ser comparados, ou medidos com referência a uma medida comum de comparação. Daí surge um problema que pode se tornar crucial, pois a escolha da medida pode favorecer um lado ou o outro da relação, ou seja, será preciso validar essa medida comum.

O Terceiro é o elemento indicativo da medida de comparação. Esse elemento completa a questão da igualdade porque a medida de comparação pode ser verificada de vários modos. Como por exemplo: pela idade, pela educação, entre outros. Por fim, o quarto elemento que é a finalidade da diferenciação que pode ser retratado como um estado de fato que precisa ser atingido. A finalidade vai permitir verificar a correção da medida de comparação utilizada. Um erro nesse parâmetro pode significar até mesmo a desigualdade, por isso ela deve ser fundamentada e comprovada. (ÁVILA, 2008)

A finalidade da norma tributária pode ser dividida em duas: a finalidade estritamente fiscal e a outra, extrafiscal. Quando os tributos possuem finalidade fiscal, o foco é arrecadar tributos, ou seja, prover os cofres público de recursos que serão utilizados para manutenção da máquina e outras formas de utilização. Assim, a medida de comparação entre os contribuintes é a capacidade contributiva de cada um. O princípio não será violado se essa capacidade for observada.

Eventuais discriminações podem ser realizadas desde que previstas em lei. Entretanto, quando a finalidade do tributo for extrafiscal, porque foi instituído com propósito de atingir fins econômicos ou sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Será preciso mensurar se os meios utilizados se coadunam com a finalidade eleita. Neste caso, deverá haver uma ponderação principiológica em que o princípio isonômico segundo a capacidade contributiva cede lugar a outro(os) a fim de que se compatibilize a finalidade extrafiscal buscada e constitucionalmente legitimata. O bom exemplo disso é o tratamento que tem sido dado a ZFM nos julgados realizados pelo STJ e STF onde tem prevalecido outros princípios entre os quais: O pacto Federativo e o combate as desigualdades regionais. (VAREJÃO, 2008).

Além deles citamos: A manutenção do Estado Federativo (art.18, CF/88); a preservação da ordem econômica (art.170, CF/88); a garantia da função social da propriedade (arts. 284 a 191/ CF88). (ÁVILA, 2008)

Grande parte da doutrina considera as imunidades do texto Constitucional de 1988 como sendo cláusulas pétreas, isto porque estão relacionadas aos princípios e finalidades da República. Assim, se alguma das

imunidades do texto Constitucional for restringida, por certo, uma série de direitos e garantias fundamentais estarão em risco. Desta forma, as imunidades tributárias são frutos de construção política a partir de circunstâncias de um momento histórico-social (abertura política), são uma espécie de tutela de direitos e garantias relacionadas ao Estado Democrático de Direito.(ELALI, 2005).

Analisado todo o esse conteúdo do segundo capítulo que nos fornecerá a base do conhecimento para enfrentarmos a solução da controvérsia apresentada pelo presente trabalho. No terceiro capítulo faremos a discussão do tema da presente dissertação: Se é legal ou não a cobrança das contribuições para o PIS e à COFINS das empresas sediadas na área geográfica da ZFM, mesmo quando estas vendam os seus produtos e serviços às pessoas físicas e jurídicas sediadas nesta mesma área.

### **3 A CONTROVÉRSIA EXISTENTE PARA A COBRANÇA DO PIS E DA COFINS DENTRO DOS LIMITES GEOGRÁFICOS DA ZFM – O EMBATE JURÍDICO TRAVADO ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE NA BUSCA DE UMA SOLUÇÃO.**

Iniciaremos o Terceiro capítulo apresentando um estudo de caso do Recurso Extraordinário (RE) nº 592891, Recurso Extraordinário (RE) nº 596614 e Recurso Especial nº 1.276.540, pela importância, apresentaremos uma síntese dos votos dos Ministros do STF. Na parte final do capítulo apresentaremos uma solução para a controvérsia objeto de nosso estudo. Iniciando com a apresentação dos princípios e demais dispositivos constitucionais que servirão de base para tomada de decisão. Em seguida, analisaremos, criticamente, os principais argumentos jurídicos/econômicos/sociais e políticos defendidos pelo Fisco, bem como aqueles apresentados pelo Contribuinte para a cobrança ou não das contribuições para o PIS e para a COFINS dentro dos limites geográficos da ZFM. Para, então apresentarmos a solução do problema da pesquisa. Até o momento permanece a controvérsia, então, a quem assiste a razão: ao Fisco ou aos contribuintes. Nos próximos capítulos responderemos a questão.

#### **3.1 Estudos de casos – Recurso Extraordinário (RE) nº 592891, Recurso Extraordinário (RE) nº 596614 e Recurso Especial nº 1.276.540.**

Nesta parte do trabalho analisaremos os principais pontos apresentados no Recurso Extraordinário (RE) nº 592891, Recurso Extraordinário (RE) nº 596614 e Recurso Especial nº 1.276.540. O objetivo é extrair as principais ideias e expor os argumentos desenvolvidos de parte a parte para respaldar ou não a cobrança das contribuições na área de abrangência da ZFM. Ressaltamos que os referidos julgados serão utilizados como paradigma que, juntamente com outros, justificarão a nossa decisão em prol do contribuinte ou do Fisco Federal.

##### **3.1.1 Recurso Extraordinário (RE) nº 592891**

O Recurso Extraordinário (RE) nº 592891 de São Paulo, que foi

protocolado em 15/09/2008, teve como partes a União (Recorrente), a empresa Nokia Ltda (Recorrida), o Estado do Amazonas e a Federação das Indústrias do Estado do Amazonas como “Amicus Curiae”. O RE discutiu a tese se há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto às empresas sediadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constantes do art.43, §2º, III, da CF 88, combinada com o art.40 do ADCT.

O que se discutia aqui era se as empresas que estavam sediadas fora da ZFM, quando efetuassem compras de insumos, matéria-prima e material de embalagem de empresas da ZFM tinham ou não o direito de se creditarem dos valores de IPI, embora esses valores estivessem isentos, o chamado de “credito presumido”.

#### ACÓRDÃO

O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O **tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira.** A peculiaridade desta sistemática reclama **exegese teleológica**, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida. **À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição**, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, **cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional.** Recurso Extraordinário desprovido. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, preliminarmente, apreciando o tema 322 da repercussão CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE. geral, em negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora e por maioria de votos, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixar a seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, os Ministros Gilmar Mendes e Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Sessão plenária presidida pelo Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas. Brasília, 25 de abril de 2019. Ministra Rosa Weber Relatora

#### EMENTA

O acórdão recorrido resultou na seguinte ementa (fls. 221-62):

“TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS E MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDOS SOB REGIME DE INSENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA JUNTO À ZONA FRANCA DE MANAUS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. 1. Acolhe-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, consoante entendimento já preconizado pelo C. STF (RE 212.484 “Destarte, a pretensão voltada ao aproveitamento dos créditos oriundos das aquisições de produtos isentos, merece guarida, quando procedentes de indústrias situadas na Zona Franca de Manaus” (fl. 256). “Para os bens produzidos na Zona Franca de Manaus (RE nº 212.484/RS), a alíquota existe, porque o produto também é fabricado no resto do País, sendo tributado. Logo, basta tomar esta, que seria a alíquota do produto, não fora a isenção, e aplicá-la, neutralizando-se os efeitos da recuperação. Atende-se, assim, o comando emergente de outro mandamento constitucional, qual seja, o versado no art. 43, § 2º, inciso III. Então já se vê que o Colendo Supremo Tribunal Federal não legislou positivamente, não precisando lançar mão de interpretação excludente do óbice contido no art. 150, § 6º, da norma fundamental” (fl. 291). Em seu recurso extraordinário, a União aponta violação do princípio da não cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal (fls. 297-303), ao seguinte argumento: “o v. acórdão recorrido, a despeito de reconhecer que o princípio da não-cumulatividade, nos termos em que previsto no artigo 153, § 3º, inc. II da Constituição, não autoriza o creditamento de insumos que não foram tributados ou suportaram a incidência à alíquota zero, entendeu que a mesma conclusão não se aplicaria aos insumos oriundos da Zona Franca de Manaus, em razão da previsão constitucional de incentivos regionais constante do artigo 43, § 1º, inc. II e § 2º, inc. III, que constituiriam limites objetivos à cumulatividade” (fl. 298). Sustenta que a não cumulatividade “exige tributo cobrado na operação anterior, razão pela qual não garante, sem lei que assim o preveja, o creditamento em caso de aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero” (fl. 298). Além disso, aduz que do entendimento da Suprema Corte, posto no RE 212.484, da “expressa previsão constitucional de regulamentação legal para a concessão dos incentivos regionais (art. 43, § 2º)”, decorre a conclusão de que tal norma é destituída de eficácia plena; portanto, ilegítima sua invocação para fundamentar o reconhecimento do creditamento na aquisição, sob o regime de isenção, de insumos da Zona Franca de Manaus, sob pena de alargamento do princípio da não cumulatividade e negativa de vigência do art. 150, § 6º, da Carta Magna, que prevê a sujeição da concessão de isenção e crédito presumido à lei específica (fl. 302). A recorrida, nas contrarrazões ao recurso extraordinário (fls. 311-49), defende o não provimento do recurso contra o acórdão que reconheceu o seu direito de lançar e manter os créditos de IPI decorrentes de aquisições de produtos isentos do aludido tributo, dada a conformação do acórdão recorrido à compreensão do Plenário da Suprema Corte. Admitido o recurso (fls. 351-3), já nesta Suprema Corte a minha antecessora, a eminente Ministra Ellen Gracie, manifestou-se pela existência de repercussão geral da matéria (fl. 358), nos seguintes termos:

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencido o Ministro Cezar Peluso. Não se manifestou o Ministro Joaquim Barbosa. O Ministério Público Federal, no parecer de lavra do Subprocurador Geral da República Dr. Paulo da Rocha Campos, forte na mudança de entendimento do STF no julgamento do RE 353.657, “no sentido de afastar a possibilidade de creditamento do IPI, relativo à aquisição de insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, pela mesma alíquota das operações de saída”, preconiza o provimento do recurso extraordinário (fls. 367-74).. Apresenta manifestação adicional ao argumento de que a manutenção da ZFM requer uma interpretação

constitucional que dê continuidade ao modelo de desenvolvimento econômico delineado pelo constituinte originário no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias/1988. Pedido deferido às fls. 500-2.

Por sua importância para a solução da controvérsia levantada, abaixo apresentamos uma síntese dos votos dos Ministros que participaram do julgamento, começando pelo voto da relatora Ministra Rosa Weber.

Voto da Ministra Rosa Weber (Relatora): Ela reconheceu de plano que a controvérsia submetida à apreciação da Suprema Corte é a possibilidade de apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção. Ostenta envergadura constitucional. A Corte de origem, ao exame da apelação manejada contra juízo de improcedência, por unanimidade, reconheceu o direito ao creditamento no caso de produtos adquiridos diretamente da Zona Franca de Manaus. Reproduziu a ementa: “TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS E MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDOS SOB REGIME DE ISENÇÃO. ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA JUNTO À ZONA FRANCA DE MANAUS. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. 1. Acolhe-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, consoante entendimento já preconizado pelo C. STF (RE 212.484). (..)4. Apelação a que se dá provimento.”

O voto condutor, sem se desviar, no tocante à estrita exegese do art. 153, § 3º, II, da Lei Maior quanto ao tema, do entendimento consolidado desde 2007 nesta Corte Suprema, considerou a **finalidade extrafiscal pretendida com os incentivos fiscais direcionados para a Zona Franca**. No ponto, transcrevo excerto: “(...) Prosseguindo no exame das disposições do § 3º do art. 153, cabe agora destacar o inciso II, onde assente o caráter não cumulativo do IPI, mecanismo que visa evitar a incidência plena da tributação praticada nos tributos plurifásicos, em cada operação de saída componente do ciclo de industrialização do produto.

(...) Portanto, ante os comandos emergentes do dispositivo magno referido a regra da não cumulatividade, evidente que a concessão de créditos nas hipóteses em que não havido o pagamento do imposto, sem autorização

legal, investe contra o comando magno que emerge do art. 153 § 3º, inciso II, onde adotado o método da subtração, variável imposto sobre imposto e não o método da dedução base sobre base. (...) De fato, as isenções de produtos oriundos das chamadas zonas livre de comércio, qualificam-se como um **incentivo regional assegurado diretamente no corpo da lei maior, conforme se depreende da análise do art. 43 e § 2º**, não obstante a necessidade da lei instituidora, inclusive porque a opção poderá se dar em face dos outros benefícios assegurados no mesmo preceptivo, esmaecendo-se, portanto as objeções que pudessem ser opostas em face do art. 150, § 6º da mesma, na redação conferida pela EC. 03, de 17.03.93. Não se cuida portanto de desoneração emergida da vontade discricionária do legislador ordinário, com fundamento direto nas raias do art. 176 do CTN, onde a previsão do art. 150 § 6º opera seus efeitos e sim de outorga derivada daquele assento constitucional, desde a promulgação do vigente ordenamento, revestindo-se assim de igual estatura e de maior antigüidade em relação a exigência contida neste outro cânone magno.(...) Até então, as isenções para empresas ou produtos daquelas regiões, poderiam ser contempladas com fundamento no parágrafo único **do art. 176 do CTN, que admite a possibilidade da isenção ser concedida em âmbito restrito, a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.**(...) .Tal peculiaridade coloca estas desonerações de caráter regional, por força daquele preceito, no mesmo patamar constitucional da inacumulatividade, em ordem a que a desconsideração dos créditos dela advindos, substanciaria a **prática de dar com uma mão e tirar com a outra (voto do Ministro Marco Aurélio no RE 212.484), não admitida no Excelso Pretório.** (...). De fato, nestas hipóteses estaremos diante de uma conduta afetada aos entes **políticos das três esferas**, e adotada com vistas a realização de políticas públicas situadas no plano comum da atividade administrativa. Contudo, naqueles casos onde a outorga deita lastro no **art. 43 da Lei Maior, a atuação legislativa processa-se no patamar da própria Constituição, e em sede privativa da União, a qual tem dentre suas elevadas funções, a de promover a unidade nacional através do desenvolvimento regional** .Portanto, neste contexto, o direito ao crédito emerge das próprias finalidades que estão subjacentes a este especial atuar,

proporcionando a efetividade do benefício.(...) .No caso daquelas isenções concedidas as empresas situadas na Zona Franca de Manaus, a exemplo do que também ocorreria nas chamadas Zonas Livres de Comércio, é preciso ter presente que a **desoneração tem objetivos de desenvolvimento regional**, colaborando de molde a baratear a aquisição dos insumos, e a obtenção de preço final mais competitivo, nos produtos resultantes do processo de industrialização, na medida em que o adquirente não precisa pagar o valor do imposto . **De fato, se as empresas, adquirindo o produto intermediário a preços mais vantajosos, não pudessem creditar-se do montante que seria devido à título de IPI, que se erigia no diferencial que motivara a aquisição de empresa situada em local distante, se tomado em conta as regiões sul e sudeste, por certo ela acabaria mudando de fornecedor, tendo em vista outras indústrias do mesmo ramo, situadas na mesma região, barateando o transporte** . Portanto, a finalidade buscada com a isenção, barateamento do custo de produção, restaria frustrado e aquelas empresas lá situadas, que fizeram elevados investimentos para iniciar a produção em locais que no muito das vezes, além de distantes, são inóspitos e não possuem mão de obra qualificada, não iriam adiante.

Assim, no dizer do Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento que proferiu no **RE. 212.484, seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra**. Destarte, agiu com o costumeiro acerto o Pretório Excelso, vez que resta **potencializado o caráter regional da isenção, frente ao princípio da não-cumulatividade, ambos contidos no mesmo patamar constitucional**, sendo que aquele se volta ao cumprimento de um dos objetivos fundamentais da nossa República, qual seja a redução das desigualdades regionais, versada no inciso III do art. 3º, de nossa lei fundamental. o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária. (...) Destarte, a pretensão voltada ao aproveitamento dos créditos oriundas das aquisições de produtos isentos, merece guarida, quando procedentes de indústrias situadas na Zona Franca de Manaus.” . Opostos embargos declaratórios, foram rejeitados os do contribuinte e acolhidos em parte os da União para afastar a objeção da inexistência de alíquota “porque o produto também é fabricado no resto do País, sendo tributado. Logo, basta

tomar esta, que seria a alíquota do produto, não fora a isenção, e aplicá-la ”. A União busca a reforma de acórdão regional que acolheu o pedido do contribuinte de creditar-se nas aquisições do IPI relativo a matéria prima, material de embalagem e insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, ao **argumento de que - a despeito de reconhecido, na decisão recorrida, que a não-cumulatividade, nos termos em que prevista no art. 153, § 3º, II da Constituição da República, não autoriza o creditamento do IPI relativo a insumos adquiridos sob o regime da isenção -**, restou afirmado que a mesma **conclusão não se aplicaria aos oriundos da Zona Franca de Manaus em razão da previsão constitucional de incentivos regionais constante do art. 43, § 1º, II e § 2º, III, que constituiriam limites objetivos à cumulatividade.** Tal compreensão violaria o art. 153, § 3º, II, da CF ao alargar indevidamente o preceito, além de importar em negativa de vigência ao art. 150, § 6º, da CF (na redação da EC 3/93). Prequestionado se encontra o art. 153, § 3º, II, da Carta Política, consagrador da não cumulatividade do IPI, tido por violado pela recorrente, de seguinte teor: “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;” Igualmente prequestionados os arts. 43, § 2º, III, da Lei Maior e 40 do ADCT: “Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...) § 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei : (...) III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;” ADCT “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.” Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, o presente recurso está apto a ter o seu mérito

analisado.(...) .o Plenário Virtual, em 22 de outubro de 2010, da repercussão geral da matéria – ao fundamento de que consagrada pelo Tribunal de origem cláusula de exceção à orientação geral firmada pelo STF no que tange à não cumulatividade do IPI -, sinaliza a presença de leading case. Mas em que consiste o elemento de distinção particularizante do caso, a facultar-lhe tal rótulo, autorizando o exame da matéria no regime da repercussão geral? Não outro o distinguishing que o fato de os produtos serem oriundos de específica origem - a Zona Franca de Manaus -, na esteira do já registrado pelo eminente Ministro Marco Aurélio, Relator dos declaratórios no Recurso Extraordinário nº 566.819, verbis: “IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA. No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus. Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje redistribuído à Ministra Rosa Weber.” (Tribunal Pleno, julgado em 08/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 15-10-2013 PUBLIC 16-10-2013) A questão se mostra, assim, **relevante na medida em que o acórdão recorrido estabeleceu cláusula de exceção à orientação geral firmada por esta Corte quanto à não-cumulatividade do IPI**, a ser objeto de análise para que não restem dúvidas quanto ao seu alcance. 3. Importa, à adequada análise da matéria, examinar os seguintes aspectos: i) a evolução da jurisprudência desta Suprema Corte quanto ao tratamento geral acerca do IPI quando presentes medidas desonerativas; e **ii) o tratamento constitucional conferido à Zona Franca de Manaus, definindo, neste aspecto, se a Constituição Federal de 1988 atribui posição diferenciada à Zona Franca de Manaus no que se refere à concessão de benefícios fiscais e de que forma estes benefícios fiscais devem ser avaliados.** i) Creditamento do IPI quando presentes medidas desonerativas O Supremo Tribunal Federal, ao julgamento em 1998 do Recurso Extraordinário nº 212.484, Relator Ministro Ilmar Galvão e Redator para o acórdão Ministro Nelson Jobim, entendeu que o creditamento do **IPI sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção – no caso regional – é compatível com a não cumulatividade**. Este entendimento levou em conta

as diretrizes da igualdade, notadamente em relação ao equilíbrio concorrencial entre produto de suco e de Coca-Cola, o incentivo fiscal para Zona Franca de Manaus, o método de tributação sobre o valor agregado e a movimentação do texto constitucional de 1969 pela Emenda nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, uma vez que referida emenda determinou, apenas para o ICMS, 1 que a isenção ou não incidência não implica crédito, salvo previsão legislativa em contrário, texto mantido na Constituição de 1988. Transcrevo a ementa do decisum : “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 nãoacumulatividade. 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” (Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, DJ 27-11- 1998 PP-00022 EMENT VOL-01933-04 PP-00725 RTJ VOL00167-02 PP-00698) Desse modo, esta Corte reconheceu a **existência de um direito constitucional ao creditamento do IPI** nas aquisições de produtos decorrente de operação sem cobrança de imposto em razão de incentivo fiscal mantido diretamente pela Constituição, pois estava em jogo isenção, tendo em **vista que as empresas produtoras de xarope de CocaCola haviam transferido sua produção para Zona Franca de Manaus**. No julgamento, o Ministro Nelson Jobim atentou para a efetividade do **incentivo fiscal da sub-região de Manaus**. Reproduzo: **“A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca de Manaus não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.”** Este recurso versava somente sobre produtos com isenção. Contudo, em novo julgado, em 2002, veio **a ser ampliada a compreensão para além do caso de isenção em prol de incentivo regional**. Transcrevo a ementa do acórdão:

“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” (STF, RE 350.446, rel. Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002). Em 2007, a discussão foi reaberta neste Supremo Tribunal Federal por meio do RE nº 353.657, de relatoria do Ministro Marco Aurélio. Por apertada maioria, com cinco Ministros vencidos, ingressou-se na seguinte zona de entendimento: “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.” (RE 353.657, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007) Tal julgado – alinhado à doutrina especializada na matéria – reveste-se de especial relevo ao **explicitar que o sistema constitucional brasileiro não adotou a técnica da tributação do valor agregado, mas sim a técnica do creditamento do imposto (tax on tax)**. Com efeito, a não cumulatividade advinda do creditamento do imposto devido nas operações antecedentes ( tax on tax ) não se confunde com a tributação do valor agregado. A técnica da tributação do valor agregado objetiva evitar a incidência em cascata mediante a conformação da base de cálculo, limitando-a ao valor econômico

adicionado ao produto na operação sujeita à tributação (cfr. DORSA, Antonio. L'imposizione sul valore aggiunto. Padova: Cedam, 1967, p. 78).(...). Já a técnica do creditamento do imposto, empregada pela Carta de 1988, não pretende afastar a **tributação cumulativa** pela conformação da base de cálculo, mas pela concessão de crédito do imposto devido nas operações antecedentes, para compensação com o débito gerado pela operação tributada. De fato, analisando tais técnicas sob uma ótica rigorosamente jurídica, percebe-se a inegável diferença entre: - a técnica do creditamento do imposto, que não repercute na regra matriz de incidência tributária, pois não requer conformações ou abatimentos da base de cálculo, mas mero reconhecimento do direito de o contribuinte creditar-se do imposto devido na operação antecedente para fins de abatimento do imposto a pagar em razão da sua operação; e - a técnica da tributação do valor agregado, que atua sobre a base de cálculo, limitando-a ao valor econômico acrescido na operação, e não envolve compensação alguma, pois não requer o creditamento do imposto devido nas operações antecedentes. São métodos inconfundíveis, com estruturas normativas significativamente diversas e efeitos jurídicos distintos, sobretudo no que diz respeito às consequências jurídicas das desonerações concedidas às operações antecedentes. Se empregada a técnica da tributação do valor agregado, irrelevante tributar ou desonerar a operação antecedente, pois isso não repercute no valor acrescido na operação tributada. Diversamente, à luz da técnica da não cumulatividade, acolhida pela nossa Carta Constitucional, as **desonerações implicam, em princípio, a impossibilidade de abatimento do imposto na operação tributada, dada a inexistência de crédito relativo às operações antecedentes.** (...)Por todos destaque, considerada a clareza didática e em homenagem à minha antecessora nesta Casa, o voto-vista da eminente Ministra Ellen Gracie ao julgamento do RE 566.819 (Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 10.02.2011): “A Senhora Ministra Ellen Gracie: Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que negou o direito à apropriação de créditos de **IPI na entrada de insumos não-tributados, sujeitos à alíquota zero e isentos,** bem como quando ocorre diferença de alíquota entre a operação de entrada e a operação de saída . (...) O art. 155, § 2º, II, da

Constituição veda a apropriação de créditos de ICMS nas entradas isentas e naquelas em que não há incidência. Quanto ao IPI, na ausência de dispositivo sobre a matéria, impõe-se analisar se existe tal direito como decorrência direta da técnica da não-cumulatividade de que cuida **o art. 153, § 3º, II, da Constituição ou se depende de lei autorizadora**, por configurar benefício fiscal que extrapola esta sistemática. Tal questão já foi muitas vezes enfrentada por esta Corte e só retorna agora em razão da ausência de submissão dos recursos anteriores à sistemática da repercussão geral, cabendo ressaltar que também este é anterior à regulamentação da repercussão. Sob a condução do **Ministro Nelson Jobim, este tribunal chegou a afirmar que a não-cumulatividade do IPI deveria ser interpretada de modo que resultasse na tributação do valor agregado** (RE 212.484 e RE 353.668). Mas tal assemelhação artificial do instituto da não-cumulatividade a institutos vigentes em outros países não se consolidou. A matéria foi longamente rediscutida no RE 353.657, assentando-se, então, o entendimento de que a não cumulatividade do IPI impede que a tributação em cascata implique suportar carga tributária total que extrapole a alíquota aplicada na saída do produto final. Ou seja, impede que haja várias operações sucessivas, todas tributadas, sem compensação entre os valores devidos e os já suportados. No RE 475.551, relativo à manutenção de créditos quando das saídas sujeitas à isenção ou alíquota zero, esta Corte foi ainda mais adiante, dizendo que a compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída, pressupondo a cobrança e o débito.(...) Quando é estabelecida alíquota zero para determinado insumo ou resta ele isento do IPI, tal desoneração se dá em atenção à sua essencialidade em particular e não à de eventuais produtos que possam ser produzidos a partir dele, até porque muitas vezes o mesmo insumo pode ser incorporado a produtos finais absolutamente distintos sob a perspectiva da essencialidade. Um insumo sujeito à alíquota zero pode ser utilizado na industrialização de um produto ao qual a TIPI (Tabela do IPI) atribua também alíquota zero e de outro ao qual seja atribuída alíquota elevada por tratar-se de um produto não essencial, seja ele de luxo ou cujo consumo se pretenda até mesmo desestimular. Não é razoável, que, mediante

o sistema de creditamentos, a desoneração do insumo implique desoneração do produto final não essencial. 3. Somente surge o direito à apropriação de crédito, para **fins de compensação na sistemática da não-cumulatividade do IPI**, quando tenha havido cobrança do imposto na operação de entrada e na medida de tal cobrança. Imprescindível, assim, que o imposto não apenas tenha incidido, mas que efetivamente tenha onerado a operação de entrada. Do contrário, não há que se falar em cumulatividade e, portanto, em direito a crédito para evitá-la. Se não houve cobrança na operação anterior, não há requisito lógico para a cumulação, de modo que resta inaplicável o mecanismo que visa a afastar os seus efeitos (...)5. Há precedentes deste tribunal para todas essas hipóteses de entradas desoneradas. No já **referido RE 353.657, o Plenário afastou o direito ao creditamento no caso de insumo adquirido com alíquota zero. Também assim decidiu no RE 370.682, neste abrangendo, também, os insumos não tributados. No RE 372.005, relator o Min. Eros Grau, e no AgRegRE 444.267, relator o Min. Gilmar Mendes, a 2ª Turma desta Corte deixou clara a ausência de direito à apropriação de créditos também nos casos de entradas isentas.** Como a sistemática da não-cumulatividade não dá direito à apropriação de crédito de IPI em entradas não oneradas por tal imposto, só poderá ser admitida quando lei específica a autorize expressamente na qualidade de benefício fiscal autônomo (art. 150, § 6º, da Constituição). (...) Mas, como visto, a não-cumulatividade de que cuida o art. 153, § 3º, II, da Constituição não é instrumento de tributação do valor agregado. É, isso sim, mecanismo que se limita a autorizar a dedução exata do imposto já suportado na entrada. Não há como pretender a apropriação de créditos na operação de entrada tendo como referência a alíquota devida na saída dos produtos. Só o que foi suportado é que pode ser objeto de compensação. A pretensão, pois, em vez de afirmar a não cumulatividade, a desvirtuaria, não merecendo acolhida. Firmado, pois, o **entendimento de que não há, como regra geral, direito constitucional a amplo creditamento de IPI nas hipóteses de desoneração tributária; não se extrai da Constituição direito ao creditamento para toda e qualquer medida desonerativa que opere em tributos não cumulativos.** Destaco estendida a nova orientação, negando o creditamento no tocante às aquisições de produtos isentos - seja a isenção

parcial, seja a total -, nos RE 566.819, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2010) e RE 370.682 ED, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2010 . Em síntese precisa, a mudança de orientação no voto do Ministro Gilmar Mendes, proferido no RE 370.682 ED: Diversamente do que vinha entendendo até então, com destaque para o julgamento do RE 212.484, Redator p/ acórdão Min. Nelson Jobim, esta **Corte decidiu que toda e qualquer hipótese exonerativa (isenção, alíquota zero ou não-tributação) não gera crédito para compensação com o montante devido na operação subsequente.** Pontuo que no RE 566.819, este Tribunal decidiu que o princípio da não cumulatividade do IPI não impõe o creditamento nas aquisições de produtos desonerados, inclusive quando a modalidade em tela é a isenção: 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. Superada, portanto, reitero, a jurisprudência deste Supremo Tribunal, quanto à possibilidade de creditamento de IPI na aquisição de produtos isentos, com a mudança de entendimento ocorrida no precitado RE nº 353.657, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, e reafirmação desta jurisprudência, já sob o regime da repercussão geral, pelo Plenário Virtual, em 28.8.2015, à apreciação do Tema 844, no julgamento do RE nº 398.365 Rio Grande do Sul, da relatoria do Min Gilmar Mendes. Eis a Ementa: Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. **Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade.** 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. **Reafirmação de jurisprudência.** Registro pendentes de julgamento Embargos de Declaração manejados pelo contribuinte. Em arremate à evolução jurisprudencial quanto ao tema, transcrevo excerto da

manifestação do eminente Relator, no regime da repercussão geral, na fração de interesse, : “Em síntese, discute-se se a possibilidade de creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados sujeitos à alíquota zero. A questão constitucional em debate diz respeito à interpretação do art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, que prevê o princípio da não cumulatividade do IPI com a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, no caso de aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. **Há jurisprudência consolidada na Corte sobre o assunto. O entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de ser indevido o creditamento do IPI referente à aquisição de insumo não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero.** Como é cediço, esse tema tem como paradigmas o RE 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, e o RE 370.682/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, cujas ementas transcrevo abaixo: (...) O mesmo entendimento, aliás, é, de certo modo, confirmado por ocasião do julgamento do já citado RE-RG 590.809, processo-paradigma da repercussão geral.

A orientação, fixada nos julgados acima citados, foi aplicada em diversos arestos deste Tribunal, como se pode verificar nos seguintes precedentes de ambas as Turmas desta Corte: (...) Assim, entendo que a mesma orientação deve ser aplicada ao caso em tela, desta vez na sistemática da repercussão geral, para reconhecer indevido o creditamento do IPI referente à aquisição de insumo não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero. Ante o exposto, manifesto-me pela existência de repercussão geral da questão constitucional debatida e pela reafirmação da jurisprudência desta Corte, de modo a fixar o entendimento de que os princípios da **não cumulatividade e da seletividade não asseguram direito de crédito presumido de IPI** para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. É da máxima importância, contudo, ter presente que os casos analisados, desde a **guinada da jurisprudência em 2007** – o julgamento do RE nº 212.484, relembro, data de 1998 - , não versam sobre **a peculiar Zona Franca de Manaus**. De fato, esta Corte, no RE 566.819 (Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 10.02.2011), no qual proferido o voto-vista da eminente Ministra Ellen Gracie que transcrevi, deixa claro que o **“instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito”**, conforme ementa.

Contudo, a Ministra Cármen Lúcia e o Ministro Marco Aurélio, nos debates, sinalizaram que não se tratava de **isenção peculiar**, como é o caso da **Zona Franca**. E acolhidos, os já referidos embargos de declaração, para esclarecer que aquele julgamento não abrangia a situação especial relativa à Zona Franca de Manaus, in verbis : “IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA. No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da ***Zona Franca de Manaus***.” (RE 5668189-ED, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 16.10.2013) 5. À falta de reconhecimento expreso na legislação infraconstitucional do direito ao benefício fiscal consistente no aproveitamento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos oriundos da ZFM - caso contrário, por óbvio, inexistiria a lide entre o Fisco e o contribuinte -, pergunta-se: há fundamento constitucional para o reconhecimento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos do IPI quando oriundos da ZFM? Consoante o acórdão fustigado, relembro, é imperativo o reconhecimento dos referidos créditos sob pena de serem anulados os **efeitos da isenção do IPI e, assim, ser contrariada a finalidade da criação da ZFM**. Como a não cumulatividade albergada no art. 153, ° 3º, II, da nossa Lei Fundamental a tanto não se presta, consoante a reafirmada jurisprudência da Casa, resta saber se a Constituição confere à peculiar **isenção da sub-região de Manaus força suficiente para tanto.** ii) **Tratamento constitucional conferido à Zona Franca de Manaus** Segundo leciona Valéria Furlan, 2 o primeiro plano de valorização da região amazônica efetivamente implementado no texto constitucional ocorreu com a **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18.9.1946 no artigo 199, de seguinte teor: Art. 199 – Na execução do plano de valorização econômica da Amazônia, a União aplicará, durante, pelo menos, vinte anos consecutivos, quantia não inferior a três por cento da sua renda tributária.** Parágrafo único – Os Estados e os Territórios daquela região, bem como os respectivos Municípios, reservarão para o mesmo fim, anualmente, três por cento das suas rendas tributárias. Os recursos de que trata este parágrafo serão aplicados por intermédio do Governo Federal. Em 1940, Getúlio Vargas afirma que “todo o Brasil tem olhos voltados para o Norte, com o desejo patriótico de auxiliar o surto do

seu desenvolvimento” e, em 1953, sancionou a Lei nº 1.806 que demarcou a região amazônica do Brasil e instituiu a **Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia**.<sup>3</sup> Em 1957, Juscelino Kubitschek sancionou a Lei nº 3.173, que criou uma Zona Franca inserida na região Amazônica, em Manaus. E em 1966, Castelo Branco sancionou a Lei nº 5.173 que redefiniu a região amazônica e substituiu a Superintendência criada pela Lei nº 1.806/53 pela **Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia**. Em 1967, Castello Branco veio a editar o Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro, em que a **Zona Franca de Manaus** foi considerada verdadeiro pólo de desenvolvimento econômico, uma “área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos”, a teor do art. 1º do diploma de regência. Mário Jorge Góis Lopes, em sua dissertação de mestrado pela Faculdade de Direito da USP, em 1978, afirma que a Zona Franca de Manaus é, além de um polo de desenvolvimento, “uma área estratégica de defesa da soberania brasileira sobre o território.” A Zona Franca de Manaus consubstancia área detentora de regime jurídico temporário e especialíssimo, único no formato federativo nacional, com o escopo de realizar a imprescindível missão desenvolvimentista, consoante orienta o art. 1º do decreto-lei instituidor, ao considerar as mercadorias brasileiras a ela destinadas como “exportadas para o estrangeiro”, gozando dos benefícios fiscais concedidos à exportação, dentre eles a desoneração frente ao IPI. (...) 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) Note-se o cuidado, no § 2º, com a seletividade para fins extrafiscais, em sintonia com o artigo 153, § 3º, I da Constituição. Eis a redação do § 1º do artigo 3º a que se reporta o § 2º do artigo 9º do referido

diploma normativo: Art 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados. (Vide Decreto-lei nº 340, de 1967) § 1º Excetuam-se da isenção fiscal prevista no caput deste artigo as seguintes mercadorias: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes), se destinados, exclusivamente, a consumo interno na Zona Franca de Manaus ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91) Recepcionado, o Decreto-lei nº 288/1967, pela Constituição da República, a Zona Franca de Manaus resultou inserida na federação brasileira asseguradas as suas peculiaridades e ampliado o lapso temporal em que tais garantias deveriam ser preservadas, a denotar a **importância desse projeto para o pacto federativo então firmado. Assim é que o Constituinte, por meio do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**, cristalizou por vinte e cinco anos, a contar da promulgação da Lei Maior, o especial regime jurídico da Zona Franca Manaus: 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.” Acresço, ainda, que não se está a tratar, in casu, de “zona franca” em sentido amplo, entendida como área aduaneira de livre comércio, mas sim de um “âmbito espacial parcelar de nosso ordenamento jurídico inerente a determinado regime de intervenções de desenvolvimento”, conforme Valéria Furlan, com base em Mário Jorge Góis Lopes na obra citada. O fato de a **Constituição Federal encampar o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, constitucionalizando os dispositivos do Decreto Lei nº 288/1967, transformou-os, no dizer de Ives Gandra da Silva Martins 4 , em**

**verdadeira norma constitucional de exceção, “fugindo, pois, à normatividade tributária constitucional estatuída no capítulo I do Título VII da Lei Suprema, que disponha diversamente.”** O prazo de vinte e cinco anos, cabe registro, a tornar indelével a relevância do projeto concebido com a Zona Franca, foi prorrogado por mais dez anos pela EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003 (art. 92 do ADCT), e, na quadra recente, ao advento da EC nº 83, de 05 de agosto de 2014, em mais cinquenta anos (art. 92-A ao ADCT). A meu sentir, a opção do legislador em assegurar a Zona Franca de Manaus até o ano de 2073, a perfazer aproximadamente um século sob a ordem constitucional vigente, não somente reflete que o projeto tem desempenhado o seu papel, perpassando gerações, mas que vai além do desenvolvimento regional, enquanto centro industrial, comercial e agropecuário que se soma aos demais parques econômicos do Brasil, verdadeiro motor do crescimento do país. Cumpre, assim, a **Zona Franca de Manaus, por um lado, o seu relevante papel de promover a redução das igualdades regionais e sociais, bem como, por outro, colaborar com a preservação da soberania nacional, auxiliando na defesa do território brasileiro**, pela ocupação física de área da nossa geografia cujas riquezas e importância são reconhecidas internacionalmente.

, também a preservariam, não sendo necessário dela se valerem para sobreviver. [...] para esta relevante área encontra suas razões na necessidade de desigualar juridicamente uma situação fática desigual para realizar, assim, a igualdade. Este é o sentido para a Constituição Federal de 1988 se ocupar, no ADCT, com a manutenção dos peculiares incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus. Logo, esta isenção não recebe, por determinação constitucional, o mesmo tratamento das isenções em geral, não se enquadrando, por conseguinte, no julgamento do Supremo Tribunal Federal candidato a precedente para o presente caso, qual seja, o RE nº 353.657 de relatoria do Ministro Marco Aurélio. Nessa linha, entendo que a isenção do IPI, tributo de competência da União, de determinado produto para todo o território nacional não recebe o mesmo tratamento da isenção do mesmo tributo direcionada para determinada região em especial: trata-se, além de um **incentivo regional conforme o artigo 43, § 2º, III da Constituição, de um incentivo para o desenvolvimento do país como um todo ao ponto de**

receber “tratamento constitucional de exceção”, expressão utilizada por Ives Gandra Martins na obra citada. Não atentar para a peculiaridade dos benefícios fiscais para Zona Franca de Manaus, desconsiderando a sutileza da isenção do IPI para esta área cujos incentivos foram preservados pela Constituição, é esvaziar o próprio sentido desta especial medida desonerativa e abandonar todas as razões que a justificam, tal como entendido no Tribunal de origem. Está entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, reduzir as desigualdades sociais e regionais, conforme artigo 3º da Constituição. A República Federativa do Brasil, nas lições de Misabel Derzi,<sup>13</sup> está a serviço de um Estado Democrático de Direito que contém, além dos seus fundamentos (artigo 2º) e seus objetivos (artigo 3º), “outros dados dela necessariamente integrantes, como a estrutura econômica e social, o desenvolvimento, a justiça e a igualdade, enfim, as metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis.(...) encontram-se, entre os princípios constitucionais da ordem econômica, a soberania nacional, a defesa do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais e sociais, conforme artigo 170 da Constituição e, como fundamento da ordem econômica, assegurar a todos uma existência digna. Para tentar combater essas desigualdades fáticas -regionais e sociais – a Constituição dispõe sobre os incentivos regionais no seu artigo 43 e prevê a importância de incentivos fiscais para promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País, conforme seu artigo 151, I. Não bastasse, o constituente originário assentou expressamente a preservação dos incentivos fiscais para Zona Franca de Manaus em razão da busca pelo desenvolvimento nacional através da redução das desigualdades regionais. A isenção de IPI para produtos oriundos da subregião de Manaus atua em prol do pacto federativo para que a assimetria de direito possa corrigir a assimetria de fato e assim confere tratamento desigual para situações desiguais. Dircêo Ramos<sup>14</sup>, ao analisar a Federação e a República, constata, a partir da realidade brasileira: “A experiência evidencia que não havendo compensação, equilíbrio entre as assimetrias de fato, natural e de direito, igualização artificial, nós teremos, ao invés da cooperação a desunião, a morte do federalismo. Esta compensação

poderá ser representada pela própria solução dos problemas regionais, como contraprestação da compensação dada à região necessitada, em cooperação.” Lembro, como o fez o acórdão recorrido, a arguta observação do Ministro Marco Aurélio, em seu voto no RE nº 212.484, de que não podemos “agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de **Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra,**” **Com efeito, a preocupação com a efetividade dos benefícios é fundamental para realização do direito, notadamente quando em jogo peculiar medida tributária extrafiscal, como é o caso da isenção do IPI em prol do fomento à Zona Franca de Manaus.** O direito tributário é um importante instrumento para o alcance de finalidades estatais. Este **funcionamento da tributação é reconhecido pela Constituição no caso da Zona Franca de Manaus, pois o incentivo fiscal direcionado para esta área é um meio de promover o desenvolvimento da região e do país.** A título de ilustração, trago à colação parte dos debates do constituinte originário sobre os incentivos para Zona Franca de Manaus, em que o Sr. Constituinte José Dutra 18, ciente da influência da tributação na tomada de decisão dos contribuintes, na deliberação na Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças da Constituinte sobre a supressão ou não de um preceito constitucional que instituiria a revisão periódica dos efeitos dos benefícios fiscais para Zona Franca de Manaus,, alerta: “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.” Como exposto, a peculiaridade desta sistemática reclama uma interpretação diferenciada, de modo a assegurar a realização da finalidade pretendida, qual seja, o fomento da Zona Franca de Manaus. Caso contrário, a efetividade deste importante benefício regional ficaria seriamente comprometida. Os conteúdos normativos da Constituição são revelados hermeneuticamente a partir da relação entre intérprete e texto, tomada a Constituição não como agregado de enunciados independentes, e sim como sistema normativo qualificado por sistematicidade e coerência interna. Assim, a melhor interpretação da Constituição, enquanto **sistema,**

**será sempre aquela capaz de conferir máxima eficácia concomitante a preceitos aparentemente conflitantes, sem sacrificar nenhum deles.**

Consoante observa Jorge Miranda, “a cada norma constitucional é preciso conferir, ligada a todas as outras normas, o máximo de capacidade de regulamentação”<sup>19</sup>, imperativo que assume, na lição de Konrad Hesse, a seguinte sistematização: “Dado que a Constituição pretende ver-se atualizada e uma vez que as possibilidades e os condicionamentos históricos dessa atualização modificam-se, será preciso, na solução dos problemas, dar preferência àqueles pontos de vista que, sob as circunstâncias de cada caso, auxiliem as normas constitucionais a obter a máxima eficácia.”<sup>20</sup> Nessa perspectiva, a exegese aqui proposta, sem retirar-lhes a eficácia, dimensiona as regras insertas nos **arts. 150, § 6º, e 153, § 3º, II, da Constituição da República em absoluto deixando de, ao mesmo tempo, emprestar a máxima densidade ao disposto nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, caput, do ADCT. A criação e manutenção da Zona Franca de Manaus não deixa de traduzir, instrumento afirmativo voltado, exatamente, à redução de igualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF), concretizando em certa medida o próprio princípio isonômico (art. 5º, I, da Lei Maior).** Impende observar, ainda, que, independentemente das razões de equidade que podem ser identificadas como norteadoras de tal escolha política, social e econômica, o fato é que o Constituinte originário, no exercício da sua soberania, expressamente conferiu, no art. 40 do ADCT, tratamento diferenciado à Zona Franca de Manaus definindo, porque entendeu oportuno fazê-lo, uma específica área geográfica, dentro do espaço territorial da República Federativa do Brasil, para ser qualificada como área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais. Trata-se, **a instituição da ZFM, repito, de uma opção legítima do Constituinte originário, que entendeu por bem, ao delinear os contornos da República Federativa do Brasil, nela inserir um espaço peculiar, uma verdadeira fissura, por assim dizer, na estrutura de outro modo simétrica da Federação. Levados a sério, aos preceitos inscritos nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, caput, do ADCT não pode ser atribuída exegese que lhes retire a densidade normativa. Subordinar o**

**regime especial de isenção instituído pela norma de estatura constitucional preservadora da Zona Franca de Manaus à regra de creditamento do art. 153, § 3º, II, da CF, que, de fato, pressupõe cobrança anterior, vai, na minha compreensão, contra o sentido expresso da Constituição, e esta é que há de ser reverenciada, nos seus arts. arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, e, no art. 40, caput, do ADCT. Por outro lado, o reconhecimento de exceção à sua incidência – consagrada na própria Constituição – relativa à ZFM, de modo algum retira a eficácia da regra geral do art. 153, § 3º, II, CF, tampouco lhe trai a finalidade e o sentido.** Tão somente opera-se o seu dimensionamento, em face de situação excepcional dele destacada pela própria Constituição. (...). Vale dizer, é regra jurídica porque o legislador realizou o trabalho de descrever o comportamento a ser adotado. (...). O presente caso (fase do ciclo de industrialização imediatamente posterior a 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. 7. De outra parte, a **exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o art. 150, § 6º, da CF, tem lugar, certamente, nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. De certo não é caso, à luz do exposto, quando a própria Constituição se adiantou em assegurar a isenção, como no art. 40 do ADCT, relativamente à Zona Franca de Manaus.** Em outras palavras, sendo a regra, em determinada hipótese, a incidência do tributo, a Constituição exige a observância de um procedimento específico - lei federal específica – para a concessão de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia ou remissão. **Tal procedimento não tem lugar, todavia, quando regra da própria constituição, e por isso lógica e ontologicamente precedente, exclui determinada hipótese da regra geral. A norma constitucional transitória que preservou a Zona Franca de Manaus como área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais (art. 40 do ADCT), delimita um espaço semântico fora do alcance do art. 150, § 6º, da Lei Maior.** Por outro enfoque, 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.<sup>24</sup> Também neste sentido, Hugo de Brito Machado.<sup>25</sup>

9. Ainda que outras influências sejam necessárias, como salienta o autor, são instrumentos de grande importância para o desenvolvimento de nosso país: uma relevante área abastecida com incentivos fiscais. **A Constituição, ao manter os benefícios fiscais para esta área em prol da neutralização de assimetrias, mostra que se deve buscar a máxima efetivação destes peculiares incentivos.** Não visualizo, portanto, afronta a qualquer dos preceitos constitucionais indicados. 10. Isso posto, conheço do recurso extraordinário da União e nego-lhe provimento, propondo a seguinte tese de repercussão geral: **“Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matériaprima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.**

Antecipação do voto do Ministro Edson Fachin, em síntese, considerou ser possível o aproveitamento de créditos do IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, por conta de uma **exceção constitucionalmente justificável - exceção ao inciso II do § 3º do art. 153.** E o fundamento dessa exceção está mesmo na própria Constituição Federal, neste caso, no **art. 40 do Ato das Disposições Transitórias**, em que há uma referência específica à Zona Franca de Manaus. Portanto, não é a interpretação deste Tribunal e nem mesmo do legislador infraconstitucional, trata-se da vontade do constituinte, que, em 1988, ao redemocratizar o país - e a esses que devemos, na verdade, prestar homenagens -, ressignificaram vários dos significantes normativos que estão na ordem jurídica nacional. Dentre eles, há referência específica que fez o constituinte, no art. 40, à Zona Franca de Manaus. Mais do que a questão atinente ao art. 43, que se refere, a rigor, a regiões, o art. 40 do ADCT é específico e, tal como a eminente

Ministra Relatora encontrou base, fundamenta essa plausibilidade de encontrar aí uma **exceção constitucionalmente justificável**. Entendeu que, neste caso, cabe aqui respeitar o **texto oriundo da Constituição de 88** e, portanto, a expressa manifestação do legislador constituinte, que, como disse e repito, ao redemocratizar o país, com o **objetivo de promover a redução das desigualdades regionais e um conjunto de outros princípios que são também regras no sentido de normas constitucionais vinculantes, também trouxe, portanto, essa dimensão para a seara constitucional**. Entendeu que a técnica do creditamento, se faz presente pela **exceção constitucionalmente justificável** em relação à **Zona Franca de Manaus**, pela opção que o legislador fez.

Voto do Ministro Edson Fachin. Em síntese, o tema vertido nos presentes autos é a possibilidade de creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero oriundos da Zona Franca de Manaus. Nesses termos, ele votou no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário, com o fito de manter hígido o alentado acórdão recorrido pelas próprias razões de decidir. Ou seja, entendeu devido o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, porquanto há, na espécie, exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade, pelas seguintes razões: transcreve-se a redação dos artigos constitucionais pertinentes ao deslinde da causa: “**Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;** (...) **Art. 43.** Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. § 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; (...) **Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...) Ato das Disposições Constitucionais

Transitórias **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. **Art. 92-A.** São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.” No plano infraconstitucional, tem-se que o Imposto sobre Produtos Industrializados encontra disposição nos artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional, reproduzindo-se no que interessa: “**Art. 46.** O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considerase industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. (...) **Art. 49.** O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.” Em relação à Zona Franca de Manaus, tem-se sua criação na Lei 3.173/1957. Essa área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais foi regulada pelo Decreto-Lei 288/1967, “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,” como se depreende do art. 1º, caput, do diploma normativo supracitado. A esse respeito, convém transcrever os artigos 7º e 9º desse decreto-lei, com a redação dada pela Lei 8.387/91: “Art. 7º .A despeito de sua ressignificação constitucional no curso de décadas da história republicana brasileira, a relevância da Zona Franca de Manaus

persiste, como se extrai de sua constitucionalização a partir da Assembleia Constituinte de 1987/1988, bem como pelas reiteradas manifestações do Poder Constituinte Derivado, mediante as Emendas Constitucionais 42/2003 e 83/2014, em prorrogar a vigência dos incentivos até 2073. Em termos jurisprudenciais, a importância estratégica referida não foi despercebida por esta Suprema Corte, tal como se haure do voto do e. Ministro Marco Aurélio na ADI-MC 2.399, de relatoria de Sua Excelência: “A Constituição de 1988 apanhou arcabouço normativo que revelava a Zona Franca de Manaus como polo favorável a investimentos, ao deslocamento de empreendedores, visando, justamente, a ocupar, de forma desenvolvimentista, tão sensível área do território brasileiro (...) Há de concluir-se que, excetuados tais bens e outros que pudessem ser destacados em face da necessidade de coibir-se práticas ilegais ou antieconômicas, todos os demais encontravam-se alcançados pelos incentivos próprios à qualificação da Zona de Manaus como uma zona de livre comércio, revelando, então, o citado Decreto-lei, não de forma estática, mas de forma dinâmica, as circunstâncias, as características referidas no artigo 40 do Ato das Disposições Transitórias. Vale dizer que a promulgação da Constituição de 1988 obstaculizou, pelo prazo de vinte e cinco anos, a operação, para menor, dos incentivos fiscais.” Ademais, esta Corte assentou que o quadro normativo anterior à vigência da Constituição da República de 1988 constitucionalizou-se com o advento desta, por força do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, então, natureza de **imunidade tributária**, de modo que **os benefícios fiscais instituídos antes do advento da nova ordem constitucional restam mantidos**, ainda que haja incompatibilidades com especificidades de impostos em espécie. Cita a ementa da ADI 310, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 09.09.2014: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1998, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. 1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das

Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra 'g', da Constituição da República). 2. **O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizouse pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**, adquirindo, por força dessa regra transitória, **natureza de imunidade tributária**, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. 3. **A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação préconstitucional**, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.” (grifos nossos). Citou que em caso idêntico ao presente, inclusive citado pelo acórdão recorrido, em que se discutiu a possibilidade de creditamento de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus, o **Tribunal assentou o direito de crédito por parte do contribuinte de IPI** em relação ao valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção provenientes da Zona Franca de Manaus. Reproduz-se, a propósito, excerto do voto condutor do RE 212.484, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão e com acórdão redigido pelo Ministro Nelson Jobim, Tribunal Pleno, DJ 27.11.1998: **“Por que os produtores de suco, que não Coca-Cola, têm, hoje, uma redução de cinquenta por cento na alíquota?** Porque os outros - produtores de refrigerantes com xarope oriundo da zona franca - gozariam de um crédito em relação à parte isenta. A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a

implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros merca (...)

Se tivermos, na hipótese, uma decisão no sentido de acompanhar o voto do Ministro-Relator, teremos uma distorção no que diz respeito às alíquotas vigentes do IPI, uma vez que os produtores de sucos teriam uma redução de cinquenta por cento, mas os produtores não de sucos não teriam a mesma redução. Com a vênia do eminente Ministro-Relator, ousou divergir, com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado. O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo. Tenho cautela que impõe a técnica do crédito e não de tributação exclusiva sobre o valor agregado. Tributa-se o total e se abate o que estava na operação anterior. O que se quer é a tributação do que foi agregado e não a tributação do anterior, caso contrário não haverá possibilidade efetiva de isenção: é isento numa operação, mas poderá ser pago na operação subsequente.”

Afirmou que o acórdão recorrido não destoa da jurisprudência desta Corte. Pelo contrário, termina por **prestigiá-la ao buscar a efetividade do objetivo republicano de redução das desigualdades regionais**, como se depreende de irretorquível lógica argumentativa esposada pelo voto condutor no acórdão recorrido. Ante o exposto, conheço do recurso a que se nega provimento. Ademais, sumario o presente voto na seguinte proposição: **“É devido o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero provenientes da Zona Franca de Manaus, por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade.**

O voto do Ministro Luís Roberto Barroso, em síntese, destacou que vem do Direito anglo-saxão o termo “distinguishing” ou a distinção de circunstâncias de fato ou de direito que levam à não incidência da “ratio decidendi” firmada no precedente. Alegou que examinando a Constituição, podemos verificar que a Zona Franca de Manaus recebeu um tratamento específico e, embora não esteja explicitado na Constituição, simultaneamente ao desenvolvimento da região Norte, da região amazônica. Diz que há um

efeito colateral, ou talvez direto, muito importante da **concessão de incentivos para atividades econômicas na Amazônia, que é o efeito indireto da proteção da Floresta Amazônica**. Assevera que este é um dos grandes patrimônios brasileiros, que muitas vezes a gente trata como um passivo, mas ele é na verdade um grande ativo. Afirma que a preservação da Floresta Amazônica deve ser uma das grandes prioridades nacionais, a ponto de termos como meta o desmatamento zero, embora ache que o desmatamento zero, em si, é impossível, mas com reflorestamento proporcional e compensatório do desmatamento. Espera que, em algum lugar do futuro próximo, nós tratemos isso como um ativo relevante e acho que devemos pensar, no momento próprio, que é agora, inclusive, formas adequadas de compensação da Amazônia, tanto pelo país como eventualmente pelo mundo para a preservação dessa que é uma das maiores reservas de biodiversidade do país. Imagina que a preservação da Amazônia deve ser uma prioridade, porém diz que precisamos de ideias criativas para tornar mais interessante preservar a floresta do que desmatá-la e, portanto, com atividades econômicas alternativas ao desmatamento, à criação de gado, à plantação de soja. Assevera que nesse contexto **o ato de incentivar a instalação de empresas e de indústrias em Manaus pode ser um capítulo importante de se desenvolverem alternativas, naquela região, ao desflorestamento**. Julga que há um fundamento constitucional, não apenas expresso, que é a referência à **Zona Franca de Manaus**, como **esse fundamento ainda maior que é a proteção do meio ambiente e da Floresta Amazônica**, particularmente. Partindo desse pressuposto, afirma que se pode trabalhar a distinção adequada na linha que foi feita pela Ministra Rosa Weber e que foi encampada pelo Ministro Luiz Edson Fachin, tendo em vista que as diretrizes do **Decreto-Lei 288, que disciplina esse regime de Zona Franca favorecida, foram constitucionalizadas em 1988, no art. 40 do ADCT**, depois, evitou-se a expiração desse prazo com a Emenda Constitucional 42 e, posteriormente, com a Emenda Constitucional 83, que mantém a Zona Franca até o ano de 2073. A Constituição, segundo ele, fez além dessas referências à **Zona Franca e ao que ele considera um capítulo importante da proteção ambiental**, ainda tem norma expressa a propósito de incentivos regionais, referindo-se, no art. 43, § 2º, aos

incentivos, com a seguinte redação: **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: I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento; 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: I - igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público; II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias; III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; IV - prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas. § 3º - Nas áreas a que se refere o § 2º, IV, a União incentivará a recuperação de terras áridas e cooperará com os pequenos e médios proprietários rurais para o estabelecimento, em suas glebas, de fontes de água e de pequena irrigação. Portanto, isenções, reduções ou diferimento temporário são espécies diversas de incentivos. Disse que a lei específica optou pela isenção, o que também está em sintonia com o art. 3º, inciso III, da Constituição que estabelece, como um dos objetivos fundamentais da República, "reduzir as desigualdades sociais e regionais". Ele continua filiado à regra geral de que não é possível o creditamento nas hipóteses em que não há efetivo pagamento na operação anterior ou no caso de uma operação monofásica, mas acompanhou a Ministra Rosa Weber em reconhecer que a **Zona Franca de Manaus merece a distinção feita**, pelo assento constitucional que tem e que a pretensão do legislador, endossada pelo constituinte, era a de conferir isenção. Afirma que se não for permitido o creditamento nesta hipótese, em rigor, **não se tem um benefício verdadeiramente efetivo**<sup>15</sup>, Portanto, ele se

---

<sup>15</sup>Efetividade pode ser conceituada como a habilidade de ser eficiente e eficaz ao mesmo tempo, ou seja, de atingir as metas definidas no prazo e orçamento estabelecidos e conseguir apresentar um resultado final satisfatório. Para o ministro, lendo seus julgados anteriores, esse termo significa garantir que objetivos propostos sejam realizados a ponto de transformar a realidade até então vigente, ou

convenceu de que não haveria verdadeiro benefício ou benefício suficiente a ponto de motivar indústrias a se estabelecerem em Manaus sem esse incentivo, na linha em que interpretada pela eminente. Deste modo ele se alinhou a Ministra Rosa Weber visto que a solução proposta por Sua Excelência é a que melhor realiza a vontade constitucional na matéria. Negou o provimento ao recurso extraordinário para reconhecer, por **exceção**, que esta é uma hipótese que comporta o direito de creditamento. Portanto, propôs como tese de julgamento, a afirmação de que “**há direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus**”. Essa é a tese. Ele complementou que não decorre da aplicação direta da não cumulatividade, mas **sim da especial posição constitucional atribuída a essa região e da natureza de incentivo regional da desoneração.**

### **Conclusão**

Aqui, claramente havia duas correntes: a que defendia esse direito de creditamento e que era contrária. Analisando a situação chegaremos as seguintes conclusões:

Se aceitarmos os argumentos contrários, praticamente nenhuma empresa fora da ZFM compraria insumos provenientes da ZFM, uma vez que não havendo o crédito da entrada do IPI, a empresa pagaria a totalidade do imposto na saída. Comprando de outra região, esse crédito existiria e o pagamento do imposto na saída seria sobre o valor agregado (residual), ou seja, haveria um verdadeiro “fuzilamento” das políticas de incentivos ao desenvolvimento regional.

Acertadamente, na nossa opinião, o STF, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, Ministra Rosa Weber e fixou a seguinte tese sobre a matéria: “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à ZFM sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constantes do art.43,§ 2º, III da Constituição Federal, combinada com o comando do

---

seja, o benefício ofertado pela ZFM será verdadeiramente efetivo quando este provocar a transformação da realidade no sentido da realização dos objetivos fundamentais traçados. Por exemplo: possibilitar a redução das desigualdades regionais.

art.40 do ADCT”.

### **3.1.2 Recurso Extraordinário (RE) nº 596614**

O Recurso Extraordinário (RE) nº 596614 de São Paulo, que foi protocolado em 07/01/2009, teve como partes a União(Recorrente), a empresa Morlan(Recorrida), Afrebras- Associação dos Fabricantes de Refrigerantes do Brasil como “Amicus curiae” que discutiu a tese se há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto às empresas sediadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constantes do art.43, §2º, iii, da CF 88, combinada com o art.40 do ADCT.

Em 23/04/2019, o pleno do STF, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Ministro Edson Fachin. Foi fixada a tese de repercussão geral da questão constitucional reconhecida no RE 592.891 (Tema 322): “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à ZFM sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constantes do art.43, § 2º, III da Constituição Federal, combinada com o comando do art.40 do ADCT”.

Mais uma vez o STF decidiu prestigiar a política pública de incentivos ao desenvolvimento regional, garantindo o direito das empresas sediadas fora da ZFM quando comprarem daquelas ter o direito do creditamento do IPI.

### **3.1.3 Recurso Especial (Resp) nº 1.276.540**

O Recurso Especial nº 1.276.540/2011 foi interposto sob as razões de que o Acórdão que julgara a Apelação interposta pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN violou os artigos 4º do DL 288/67, uma vez que o referido decreto não se aplica a empresas situadas no mesmo local a que se destinam as mercadorias que geraram a receita, uma vez que adota a terminologia exportação para a Zona Franca de Manaus; 5º da Lei 7.714/88, com redação da Lei 9.004/95, c/c art. 5º, I, da Lei 10.637/02; 7º, I, da LC

70/91; e os arts. 110, 111, I e II, 176 e 177 do CTN. Subsidiariamente, o acórdão teria contrariado o **art. 535, II do Código de Processo Civil de 1973**, dispositivo que autorizava a interposição de Embargos Declaratórios caso fosse omitido ponto sobre o qual devia ter se pronunciado o juiz ou o tribunal (disciplinado atualmente no **art. 1.022, II, do CPC de 2015**).

No caso, a PFN aduziu, quanto ao prequestionamento, que a questão sobre a qual o acórdão se omitiu já havia sido suscitada ainda nas razões de Apelação, bem como nos aclaratórios. A questão que buscava discutir refere-se à aplicação destes dispositivos do **Código Tributário Nacional**:

- a) **art. 110** – A lei tributária não pode alterar definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias;
- b) **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;
- c) **art. 176** – A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;
- d) **art.177** – Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva: I- às taxas e às contribuições de melhoria; II-aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

O Recurso especial foi conhecido em parte e não provido pelos Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça por unanimidade, nos termos do Sr. Ministro Relator Castro Meira. Votaram com o Relator os Ministros: Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques. Em síntese, o STJ entendeu que embora a recorrente tenha apontado que o aresto recorrido violou artigos do CTN (Lei Federal), não logrou explicitar todos os **requisitos cumulativos** de provimento do REsp, entre eles: “**a**) a questão supostamente omitida foi tratada na apelação, no agravo ou nas contrarrazões a estes recursos, ou, ainda, que se cuida de matéria de ordem pública a ser examinada de ofício [...]; **b**) houve interposição de aclaratórios para indicar à Corte local a necessidade de sanear a omissão; **c**) a tese omitida é fundamental à conclusão do julgado e, se examinada, poderia levar à sua anulação ou reforma; e **d**) não há outro fundamento autônomo, suficiente para manter o acórdão. Esses requisitos são cumulativos e devem ser abordados de maneira fundamentada na petição

recursal, sob pena de não se conhecer da alegativa por deficiência de fundamentação, dada a generalidade dos argumentos apresentados”. Ou seja, o Tribunal entendeu pela **ausência de prequestionamento** dos dispositivos do CTN. Segundo entendimento do STJ, contrário ao art. 1.025 do CPC/2015 e à Súmula 356 do STF, quando os embargos têm o fito de apenas prequestionar a matéria federal sobre a qual o Tribunal não se manifestou, não serão admitidos; em outros termos, esse Tribunal não admite o prequestionamento *ficto*, conforme aponta o Voto.

Especificamente quanto ao **art. 110 do CTN**, o STJ alegou precedentes no sentido de que, como tal matéria que requer **exame da regra constitucional de competência tributária**, deve ser apreciada pelo **STF**, conforme o art. 102, CF/88.

Ao admitir parcialmente o REsp, o STJ argumentou que “**as operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais**”, nos termos do **art. 4º do DL 288/67**, não incidindo sobre elas **PIS e COFINS**. A Corte entendeu que tal **isenção** incide ainda sobre as vendas de mercadorias à ZFM, ‘in verbis’: “[...] **conclui-se que as vendas à Zona Franca de Manaus, equiparadas que são às exportações, gozam de isenção do PIS e da COFINS**” (fls. 8).

Mais adiante, mencionou que a segurança fora concedida sob o argumento de que “[...] **não se pode deixar de reconhecer que as vendas a empresas nela situadas, ainda que promovidas por outras empresas também da Zona Franca, equivalem a exportações, pelo que estão isentas tanto da COFINS quanto da contribuição ao PIS**” (sic). Assim entendeu o TRF/1ª Região, negando provimento ao recurso e à remessa de ofício. Todavia, nada se falou sobre a **prestação de serviços** entre tais empresas.

O Voto do Relator corroborou as razões do juiz e do TRF1ª: “**Ora, se era pretensão do Governo atrair o maior número de indústrias para a região e, conseqüentemente, criar postos de trabalho, gerar renda, atrair mão de obra, garantir a ocupação e o desenvolvimento econômico da área, reduzindo a dependência dos produtos importados, não é razoável concluir que o art. 4º do DL 288/67 tenha almejado beneficiar, tão somente, empresas situadas fora da ZFM. Caso contrário, seria mais**

**vantajoso para qualquer empresa, ao menos sob a ótica do PIS e da COFINS, não fixar sede na Zona Franca de Manaus [...]**” (fls. 17-18). Com efeito, tem-se por justificável que as operações de venda entre empresas situadas na ZFM sejam equiparadas às de exportação.

No Acórdão, o STJ aplicou estes dois enunciados de súmula para justificar conhecimento apenas parcial do REsp 1.276.540: **a) Súmula 284/STF** (ausência de prequestionamento como justificativa para não conhecimento do recurso extremo); e **b) Súmula 211/STJ**, segundo a qual será *“inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo”*. Na parte em que fora conhecido, o Recurso Especial restou improvido.

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 535, II, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. ART. 110, 111, 176 E 177, DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. DESONERAÇÃO DO PIS E DA COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 4º DO DL 288/67. INTERPRETAÇÃO. EMPRESAS SEDIADAS NA PRÓPRIA ZONA FRANCA. CABIMENTO.** 1. O provimento do recurso especial por contrariedade ao **art. 535, II, do CPC** pressupõe seja demonstrado, fundamentadamente, entre outros, os seguintes motivos: (a) a questão supostamente omitida foi tratada na apelação, no agravo ou nas contrarrazões a estes recursos, ou, ainda, que se cuida de matéria de ordem pública a ser examinada de ofício, a qualquer tempo, pelas instâncias ordinárias; (b) houve interposição de aclaratórios para indicar à Corte local a necessidade de sanear a omissão; (c) a tese omitida é fundamental à conclusão do julgado e, se examinada, poderia levar à sua anulação ou reforma; e (d) não há outro fundamento autônomo, suficiente para manter o acórdão. **Esses requisitos são cumulativos e devem ser abordados de maneira fundamentada na petição recursal, sob pena de não se conhecer da alegativa por deficiência de fundamentação**, dada a generalidade dos argumentos apresentados. 2. No caso, a recorrente apontou violação do art. 535, II, do CPC, porque o aresto impugnado teria sido omissivo quanto aos arts. 110, 111, 176 e 177, do CTN, sem explicitar, contudo, os diversos requisitos acima mencionados. Limitou-se a defender a necessidade de prequestionamento para fins de interposição dos recursos extremos. Incidência da Súmula 284/STF. 3. A ausência de prequestionamento – arts. 110, 111, 176 e 177, do CTN – obsta a admissão do apelo, nos termos da Súmula 211/STJ. 4. A tese de violação do art. 110 do CTN não se comporta nos estreitos limites do recurso especial, já que, para tanto, faz-se necessário examinar a regra constitucional de competência, tarefa reservada à Suprema Corte, nos termos do art. 102 da CF/88. Precedentes. 5. **As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à COFINS. Precedentes do STJ.** 6. **O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca**

**de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade.** Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio-regionais. 7. **Recurso especial conhecido em parte e não provido.**

Qual a relação entre esses julgados e o tema levantado na presente dissertação de que as empresas sediadas na ZFM não deveriam pagar as contribuições para o PIS e a COFINS quando realizassem vendas para pessoas físicas e pessoas jurídicas que estivessem sediadas na área de abrangência da ZFM?

São situações que apresentam semelhanças, apesar de falarmos de espécies tributárias distintas. Não existindo o creditamento do IPI, as empresas sediadas fora na ZFM não são estimuladas a comprar das empresas da ZFM porque não são creditadas dos valores do IPI (entrada). Por outro lado, inexistindo a isenção de PIS e da COFINS para as vendas internas da ZFM, as empresas locais terão um estímulo maior em efetuar suas vendas para fora da região. As situações relatadas provocam um desestímulo ao desenvolvimento regional e uma concentração, ainda maior, de renda nos grandes centros urbanos do país.

### **3.2 Proposição de uma solução para a controvérsia apresentada**

Iniciaremos a discussão apresentado quais os dispositivos constitucionais, bem como os princípios que deverão nortear a solução da controvérsia objeto do nosso estudo, em seguida apresentaremos e faremos uma análise crítica dos principais argumentos do Fisco Federal e também dos argumentos dos contribuintes, para, então, apresentar os nossos argumentos no sentido de resolver o problema (Como vou decidir, com base em quais fundamentos).

Sem sobra que dúvidas que o Constituinte Originário ao manter a ZFM de forma integral com todo um conjunto de benefícios fiscais por meio do art.40 do ADCT “constitucionalizou” esse importante instrumento de política pública que ao longo desses últimos anos trouxe muitos benefícios a região e ao País como todo, já que promoveu o seu desenvolvimento e, ao mesmo tempo, evitou que enormes áreas fossem desmatadas na Amazônia.

É pacífico o entendimento doutrinário e jurisprudencial que as normas previstas no ADCT possuem o mesmo “status” de normas que se encontram no corpo da Constituição Federal de 1988, apesar de serem qualificadas como transitórias. Nesse sentido já decidiu o STF no RE 160.486/SP:

ADCT - RELAÇÕES ENTRE O ADCT E AS DISPOSIÇÕES PERMANENTES DA CONSTITUIÇÃO - ANTINOMIA APARENTE - A QUESTÃO DA COERÊNCIA DO ORDENAMENTO POSITIVO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. - Os postulados que informam a teoria do ordenamento jurídico e que lhe dão o necessário substrato doutrinário assentam-se na premissa fundamental de que o sistema de direito positivo, além de caracterizar uma unidade institucional, constitui um complexo de normas que devem manter entre si um vínculo de essencial coerência. **O Ato das Disposições Transitórias, promulgado em 1988 pelo legislador constituinte, qualifica-se, juridicamente, como um estatuto de índole constitucional.** A estrutura normativa que nele se acha consubstanciada ostenta, em consequência, a rigidez peculiar às regras inscritas no texto básico da Lei Fundamental da República. Disso decorre **o reconhecimento de que inexistem, entre as normas inscritas no ADCT e os preceitos constantes da Carta Política, quaisquer desníveis ou desigualdades quanto à intensidade de sua eficácia ou à prevalência de sua autoridade.** Situam-se, ambos, no mais elevado grau de positividade jurídica(...) [grifo nosso] (STF, RE 160.486/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 11/10/1994, p. DJ 09/06/1995).(grifos nossos)

Como a ZFM foi expressamente recepcionada pelo art. 40 do ADCT, o que garantiu sua proteção constitucional, os princípios constitucionais podem e devem ser utilizados para propiciar a melhor interpretação de suas normas e do seu relacionamento com outras normas. Assim, a solução de nossa controvérsia passa por aspectos nitidamente Constitucionais, ou seja, teremos que analisar o problema apresentado levando sempre em consideração que a Constituição de 1988 está no topo da pirâmide das normas, já que ela é a Lei das Leis. Tudo que a contraria é nulo de pleno direito. Desta forma, toda controvérsia jurídica que envolver a ZFM deve ser analisada sob o prisma constitucional.

Um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é de erradicar a pobreza, a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, Inciso III da CRFB/1988). A ZFM foi criada para atender esse comando Constitucional, o próprio DL-288/67 no seu art. 1º preceitua que a ZFM é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de

condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos. Ou seja, em princípio o Governo Federal tinha duas finalidades: a primeira ocupar aquele imenso espaço vazio e outra, foi descentralizar o desenvolvimento nacional. Posteriormente, foi agregado uma terceira finalidade que atendeu a propósitos preservacionistas, uma vez que é fato que áreas mais preservadas da floresta amazônica encontra-se na sua parte ocidental, justamente onde está situada a ZFM.

Demais dispositivos constitucionais justificam a criação e manutenção desse importante mecanismo de combate às desigualdades regionais é o caso do art.170, Inciso VII da CFRB/1988 que estatui, como um dos princípios da Ordem Econômica, a redução das desigualdades regionais e sociais. Outro importante mandamento constitucional está disposto no art. 23, Inciso VI que atribui a competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas. Além disso, o art. 151. que veda à União, dentre outras coisas, instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Assim, os incentivos fiscais concedidos pela ZFM estão perfeitamente sustentados por esses dispositivos Constitucionais, constituindo verdadeiros direitos e garantias individuais, que, conforme doutrina pátria, são transformados em **cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV da CFRB/1988)**.

A República Federativa do Brasil é composta pela parceria indissolúvel de Estados, Municípios e Distrito Federal. A organização político-administrativa brasileira compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos da Constituição (Art. 1º CRFB/1988). Tal dispositivo é denominado de Pacto Federativo. Uma decisão contrária à ZFM também afetará esse Pacto, uma vez que, conforme demonstrado ao longo desse estudo, restou comprovado que a ZFM foi decisiva para o desenvolvimento da cidade de Manaus e de todo Estado do Amazonas, a ponto de posicionar a cidade de Manaus como sexto maior PIB

entre as cidades brasileiras. A extinção da ZFM, sem dúvida, provocará um verdadeiro caos nas finanças do Estado e do Município, representando uma verdadeira ruptura desse Pacto. Sobre a relação da ZFM com o Pacto Federativo, abaixo reproduzimos um trecho do Voto da Ministra Rosa Weber quando da apreciação do RE nº 592891

(...) O **federalismo**, enquanto unidade nacional, determina a **equalização das assimetrias**. A força do pacto federativo é evidenciada no **artigo 60, § 4º da Constituição**, que inclui a **federação como cláusula pétrea**. O tratamento constitucional diferenciado para **Zona Franca de Manaus é uma manifestação do pacto federativo** e, com isso, a isenção do IPI direcionada para Zona Franca, mantida pela Constituição, é uma **isenção em prol do federalismo**. **O fato de o constituinte originário se ocupar da peculiaridade dos benefícios fiscais para Zona Franca de Manaus reflete a união de todo o Brasil em prol do desenvolvimento do país através da neutralização das assimetrias**. Nas lições de Reale:15 “[...]Aos olhos do jurista o direito se põe prevalentemente como norma, mas esta não pode deixar de ser considerada uma realidade essencialmente histórica, consoante é próprio de todas as estruturas sociais. Cada norma jurídica significa aquela solução ou composição tensional que, no âmbito de certa conjuntura histórico-social, é possível atingir-se entre exigências axiológicas (pressões políticas ou ideológicas, interesses de ordem econômica, valorações jurídicas, morais, religiosas, etc). e um dado complexo de fatos, isto é, todas as condições, circunstâncias e realidades já existentes no ato em que a norma surge.” Desse modo, o constituinte – atento para a realidade brasileira e para a carência da região amazônica -, **manteve o tratamento fiscal diferenciado para Zona Franca de Manaus**, reconhecendo a necessidade de uma sistematização própria: **os incentivos fiscais para esta área devem ser potencializados em prol do desenvolvimento da região** e, com isso, da nação como um todo. Logo, **a interpretação dos benefícios fiscais direcionados para Zona Franca é ampla**, ou seja, o **mais abrangente possível para neutralizar as desigualdades existentes**. O artigo 40 do ADCT não beneficiou a Zona Franca de Manaus com uma mera formalidade, como asseverou esta Corte Constitucional na ADI nº 2348. A Zona Franca de Manaus “é, na verdade, um nome que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com os seus incentivos fiscais, conforme trecho do voto do Ministro Marco Aurélio neste julgado do Supremo. Nessa linha, a **interpretação apropriada, à luz da Constituição como um todo - o ordenamento jurídico é um sistema**, nas lições de Canaris, o que pressupõe **unidade, equilíbrio e harmonia**, conforme magistério doutrinário do Ministro Luís Roberto Barroso ao refletir sobre o **princípio da unidade da Constituição** -, é aquela que **procura dar máxima efetividade aos incentivos fiscais direcionados para a potencialização do desenvolvimento da Zona Franca de Manaus**. (...) (grifos nossos)

As constantes prorrogações do prazo de vigência do modelo demonstram que a ZFM tem cumprido o papel atribuído pela Constituição, uma vez que, inicialmente, o prazo de vigência do modelo era de 25 anos, depois foi prorrogado de 2013 para 2023, por meio da Emenda Constitucional Nº. 42, de 19 de dezembro de 2003; e posteriormente, através

da Emenda Constitucional 83/2014, o prazo de duração da ZFM foi prorrogado por mais 50 anos, estendendo o prazo de vigência dos incentivos do modelo até 2073. Tais prorrogações também proporcionam maior segurança jurídica a todos os envolvidos com o modelo (investidores, empresas, indivíduos e Governos) na medida em que podem planejar adequadamente seus projetos.

Os princípios Constitucionais também deverão ser usados para dar sustentação a resolução da nossa problemática que envolve a cobrança das contribuições para o PIS e para a COFINS dentro do território geográfico da ZFM. Nesse sentido, trazemos algumas lições de renomados constitucionalistas. Para Celso Antônio Bandeira de Mello os princípios são mandamentos nucleares de um sistema, verdadeiros alicerces dele, disposições fundamentais que se irradiam sobre diferentes normas, compondo lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Nery Jr revela que os princípios, segundo a visão de Roberty Alexy, são normas que ordenam que algo deve ser feito na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes, eles são mandamentos de otimização. Já na obra de Ronald Dworkin, os princípios conferem coerência e justificação ao sistema jurídico, permitindo assim que os juízes tomem decisões, nos casos concretos, mais conforme à Constituição. (NERY JR, 2017)

Para Bonavides “os princípios são a alma e o fundamento de outras normas”, sendo que “uma vez constitucionalizados, se fazem a chave de todo o sistema normativo”. Desse jeito, podemos utilizar os princípios como uma ferramenta para solucionar casos concretos, uma vez que eles podem ser aplicados para preencher eventuais lacunas da lei e também para fundamentar decisões pois, nada mais são do que verdadeiras diretrizes que devem ser seguidas, por todos quando da aplicação das normas constitucionais e infraconstitucionais.

Deste modo, utilizaremos os princípios para fundamentar a nossa resposta a problemática. Começaremos utilizando o princípio da supremacia da Constituição que consagra a prevalência das normas constitucionais

sobre todas as outras regras existentes no sistema jurídico, em virtude de sua superioridade hierárquica da Constituição.

Assim, como a ZFM foi “constitucionalizada” e vários dispositivos constitucionais dão respaldo a ela, quaisquer normas jurídicas infraconstitucionais que entre em conflito com esses dispositivos devem sucumbir. Então, analisando o caso objeto de nossa análise, as legislações do PIS e da COFINS estão em nível hierárquico inferior e devem obediência à Constituição. Mesmo no caso de conflito entre normas constitucionais o STF tem reconhecido a robustez dos artigos que dão suporte à ZFM. Foi assim a decisão do STF no caso do reconhecimento do direito ao creditamento de IPI àquelas empresas que compram insumos, matéria prima e material de embalagem de empresas sediadas na ZFM (mesmo contrariando a jurisprudência do STF).

O art. 153, § 3º, II da CRFB disciplina que o IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (princípio da não-cumulatividade). Desta maneira, o comando constitucional diz textualmente que somente tem direito ao crédito do IPI na entrada, se os contribuintes das fases anteriores houvesse realizado o recolhimento. Portanto, por esse comando, as compras realizadas dos contribuintes que são isentos, imunes ou possuem alíquota zero não dão direito ao creditamento do IPI. Entretanto, o STF no julgamento dos RE Nº 592891 e Nº 596614, no TEMA 322 reconheceu o direito ao creditamento para aquelas empresas que comprassem determinados tipos de produtos da ZFM.

Neste caso houve um aparente conflito entre princípios constitucionais que foi resolvido através da ponderação, uma vez que cada intérprete (juiz) avaliou a importância de cada norma principiológica, no caso concreto, e realizou uma ponderação entre elas. Na colisão desses dois princípios um deles teve que ceder para o outro.

Abaixo transcrevemos um trecho do julgado que reconheceu a Repercussão Geral no Recurso Extraordinário Nº 592891 que corrobora que esse entendimento:

(...)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 a 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. 2. 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. (...) (grifos nossos)

Desta maneira o próprio STF criou uma “cláusula de exceção” no princípio da não-cumulatividade para garantir o direito para as empresas que compram da ZFM. Caso a decisão fosse contrária, com certeza, as empresas de fora da ZFM comprariam de outras empresas, provocando uma ruptura no modelo, que iria de encontro aos objetivos constitucionais de promoção do desenvolvimento nacional e correção das desigualdades regionais.

O princípio da máxima efetividade da Constituição também deve ser invocado para nos ajudar a problemática posta. Segundo a doutrina esse princípio implica que todos os operadores do direito concedam a máxima efetividade possível às normas constitucionais, popularmente falando “não existe letra morta na Constituição de 1988”. Assim o constituinte originário ao alçar a ZFM a um patamar Constitucional colocou todo seu arsenal à disposição.

Konrad Hesse traz a seguinte lição acerca deste princípio: “A Constituição adquire força normativa na medida em que logra realizar essa pretensão de eficácia. Essa constatação leva a uma outra indagação concernente às possibilidades e aos limites de sua realização no contexto amplo de interdependência no qual esta pretensão de eficácia encontra-se inserida”. Revigora esse entendimento um trecho do voto da Ministra Rosa Weber no RE nº 592891 que reproduzimos abaixo:

(..) o que pressupõe unidade, equilíbrio e harmonia, conforme magistério doutrinário do Ministro Luís Roberto Barroso ao refletir sobre o **princípio da unidade da Constituição** -, é aquela que procura dar **máxima efetividade aos incentivos fiscais direcionados para a potencialização do desenvolvimento da Zona Franca de Manaus**. Lembro, como o fez o acórdão recorrido, a arguta observação do Ministro Marco Aurélio, em seu voto no RE nº 212.484, de que não podemos **“agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.”** Com efeito, a preocupação com a **efetividade dos benefícios** é

fundamental para realização do direito, notadamente quando em jogo peculiar medida tributária extrafiscal, como é o caso da isenção do IPI em prol do fomento à Zona Franca de Manaus. **O direito tributário é um importante instrumento para o alcance de finalidades estatais.** Este funcionamento da tributação é reconhecido pela Constituição no caso da **Zona Franca de Manaus, pois o incentivo fiscal direcionado para esta área é um meio de promover o desenvolvimento da região e do país.**(...) (grifos nossos)

Na solução de nossa problemática também deveremos utilizar o princípio da razoabilidade. A doutrina pátria reconhece esse princípio, mesmo que não esteja expresso em nosso texto constitucional. A forma implícita que ele assume não diminui a sua importância, uma vez que o próprio STF já o utilizou em vários julgados. Esse princípio já foi utilizado, por exemplo, no acórdão do RE nº 592891 que envolveu a ZFM, o qual, devido sua importância, reproduzimos trecho abaixo:

(...) À luz do **postulado da razoabilidade**, a **regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição**, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, **cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional** (...) (grifos nosso)

O princípio da isonomia também servirá como fundamento para encontrarmos uma solução para controvérsia apresentada neste estudo. Destarte, apresentamos trecho do Voto Ministra Rosa Weber no julgamento do RE nº 592891:

(...) Nessa esteira, o tema em exame está a exigir desta Suprema Corte olhar igualmente **sensível às particularidades e consequências** que envolvem créditos do IPI decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos da Zona Franca de Manaus. E, exatamente por se tratar, consoante já asseverado, de caso líder, cujo elemento de distinção é a **região denominada Zona Franca de Manaus – a qual se qualifica pelo constitucional comando de incentivo ao desenvolvimento -, submetida a regime jurídico especialíssimo e não permanente, modelo exclusivo na federação brasileira, de inestimável relevância para a República, é imperioso.** a meu juízo, emprestar à espécie solução consentânea com as particularidades de que se reveste. A máxima de **Aristóteles** de que “devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”, bem como o magistral discurso Oração aos Moços de **Rui Barbosa**, no sentido de que a “regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam”, conduzem em percurso retilíneo à inferência de que não comportam dois fenômenos essencialmente díspares idêntica e geral solução, sem que se incorra em contradição lógica. Ensina **Robert Alexy** que, dentre as variantes da **ideia de igualdade**, a fórmula que melhor a expressa é a de que “o substancialmente igual não pode ser tratado desigualmente”, enquanto **Ingo Wolfgang Sarlet** observa “que o princípio da igualdade encerra

tanto um dever jurídico de tratamento igual do que é igual quanto um dever jurídico de tratamento desigual do que é desigual.”. Assim, com apoio no sempre lembrado magistério de **Celso Antônio Bandeira de Melo**, de que vedadas as “desequiparações fortuitas ou injustificadas”, porquanto reputo presente fator de *discrimen* justificador racional da desigualação, eventual afastamento à espécie da regra gênero da vedação do creditamento de tributo não cumulativo quando não houver cobrança na etapa anterior não tem o condão de afrontar o princípio da igualdade, desde que o distinguishing – **incentivo ao desenvolvimento da Zona Franca de Manaus – seja igualmente justificável à luz do arcabouço jurídico-constitucional**. José Gomes Canotilho preconiza violado o princípio da igualdade “quando a **desigualdade de tratamento surge como arbitrária**” e “existe uma violação arbitrária da igualdade jurídica quando a disciplina jurídica não se basear num: (I) fundamento sério; (II) não tiver um sentido legítimo; (III) estabelecer diferenciação jurídica sem um fundamento razoável”, e, de igual modo, Cármen Lúcia Antunes Rocha, ao ensinamento de que “o que deve prevalecer, como critério justo para a montagem e aplicação do **princípio da igualdade**, é que o elemento determinante do **tratamento igual ou desigual** seja o que se afasta do arbítrio e realize o ideal de justiça prevalente na sociedade e que se justifique pela razão humana”. Nessa esteira, reconhecida a desigualação, não é suficiente a justificação racional ao tratamento diverso, incumbindo ao Estado Juiz apresentar razão orientada pelo ordenamento jurídico, a afastar a arbitrariedade. É dizer, cabe verificar se **há vetor constitucional** que informe solução própria ao caso em apreço, viabilizando, a um só tempo, uma resposta adequada – **justa – e harmônica ao ordenamento jurídico**, sem que se cometa, com relação ao tratamento dispensado aos demais casos, arbitrariedade – injusto à luz do ordenamento jurídico. Contribui com o desvendar do vetor constitucional no tema **Humberto Ávila**, ao diagnosticar que “a CF/88 contém um dever expresso de diferenciação da Zona Franca de Manaus relativamente à concessão de benefícios fiscais”. Neste sentido, a isenção como incentivo ao desenvolvimento da Zona Franca é “uma forma peculiar de desoneração tributária”, como salienta, por seu turno, Hugo de Brito Machado. Assim, **esta isenção em especial não pode ser tratada, conforme os comandos da Constituição, como isenção comum, pois diz respeito a uma área de incentivos fiscais com posição diferenciada pela própria Constituição**. “A diferenciação da Zona Franca de Manaus, no que se refere a benefícios fiscais, deve-se a sua diferença geográfica e econômica. Sendo ela, de fato, diferente por razões geográficas e econômicas, deve ser tratada, de direito, de modo diferente, para que, um dia, possa ficar, de fato, igual e, a partir de então, ser submetida a regras iguais. Em suma, sendo diferente, ela precisa de **regras diferentes** que possam promover a sua igualdade”, assevera Humberto Ávila na obra citada. (...) (grifos nossos)

O princípio do desenvolvimento sustentável, que já foi reconhecido pelo STF à luz do disposto nos artigos 170, VI, e 225, da Constituição Federal, também ser utilizado como parâmetro para nossa decisão em relação ao objeto da nossa análise. Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) nº 10 da ONU serão um referencial que será utilizado para apresentar uma solução da problemática sugerida pelo nosso estudo.

O Direito ao desenvolvimento que faz parte dos direitos fundamentais de terceira dimensão também será levado em consideração quando da

proposição para saneamento da problemática apresentada. Ressaltamos que o direito ao desenvolvimento possui uma relação estreita com o princípio da dignidade humana e da liberdade. Neste aspecto, apresentamos um trecho do voto Ministra Rosa Weber no julgamento do RE nº 592891 que reconhece a importância da ZFM para a concretização desses direitos:

(...) Arremato confirmando que o **desenvolvimento tem a ver com liberdade e a liberdade está conectada com a igualdade, notadamente na observação das desigualdades. O desenvolvimento da Zona Franca de Manaus com seu parque tecnológico é de interesse de toda nação** porque, conforme Amartya Sen, “a industrialização, **o progresso tecnológico** ou a **modernização social podem contribuir substancialmente para expandir a liberdade humana.**” Ainda que outras influências sejam necessárias, como salienta o autor, **são instrumentos de grande importância para o desenvolvimento de nosso país: uma relevante área abastecida com incentivos fiscais. A Constituição, ao manter os benefícios fiscais para esta área em prol da neutralização de assimetrias,** mostra que se deve buscar a máxima efetivação destes peculiares incentivos. Não visualizo, portanto, afronta a qualquer dos preceitos constitucionais indicados. Isso posto, conheço do recurso extraordinário da União e nego-lhe provimento, propondo a seguinte tese de repercussão geral (...) (grifos nossos)

(...)Durante o período garantido pela Constituição, o sistema constitucional determina tratamento diferenciado para os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, para que ela siga fomentando o **desenvolvimento da região, que é interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira,** bem como a **preservação ambiental** e a **própria integração nacional.** Com efeito, a Zona Franca de Manaus conta hoje com cerca de 600 empresas instaladas segundo a Superintendência da Zona Franca de Manaus, a SUFRAMA, graças aos incentivos fiscais e se espera que avance mais, superando as limitações geográficas. Todas estas considerações denotam que o **tratamento tributário diferenciado** (...) (grifos nossos)

Neste ponto, surge uma questão fundamental: como devemos interpretar os comandos constitucionais, bem como a legislação infraconstitucional quando a temática for a ZFM? Deveremos utilizar o método de interpretação gramatical ou literal, ou teleológico? De que forma temos que interpretá-las: de maneira restritiva ou extensiva?

A interpretação literal ou gramatical busca fixar o sentido do texto legal, eliminando eventuais obscuridades, mediante a indagação do significado literal das palavras. A interpretação teleológica é um método de interpretação da norma jurídica que busca adaptar o sentido e o alcance da norma às exigências sociais. Neste sentido, o intérprete deve levar em consideração, principalmente, as finalidades, os valores como a exigência do bem comum, o ideal de justiça, a ética, a liberdade, a igualdade.

No caso de julgados envolvendo a ZFM, o STF já utilizou a interpretação teleológica para respaldar sua decisão. Abaixo reproduzimos parte do voto da Ministra Rosa Weber no julgamento do RE nº 592891 que evidencia a utilização de tal interpretação:

(...) Em última instância, qual a **razão de ser da Zona Franca de Manaus? Por que se investiu em região tão longínqua se tão próximo fervilham problemas e mais problemas?** Porque, além do atendimento a comando constitucional no sentido da correção das desigualdades em todo o território brasileiro, o legislador sensibilizou-se pela necessidade de uma política demográfica mais eficaz, **visando à proteção das fronteiras nacionais**. É como se o legislador dissesse: fomos agraciados com esse imenso tesouro desguardado, exposto a toda sorte de cobiça; precisamos defendê-lo – e não há maior proteção, de acordo com a velha máxima popular – que o “olho do dono”. Decidiu-se, então, **criar empregos** – o melhor chamariz para assentar populações de maneira responsável, ou, no dizer dos economistas, “de forma sustentada”. Dando-se-lhes meios de se sustentarem, ao tempo em que guardariam a floresta amazônica – a maior reserva biológica do mundo –, também a preservariam, não sendo necessário dela se valerem para sobreviver. (..) (grifos nossos)

Com relação a interpretação restritiva ou extensiva, o STF tem decidido, quando a seara envolve a ZFM, com uma interpretação extensiva, mesmo que a decisão contrarie frontalmente o disposto no art.111, Inciso II do CTN que desautoriza a possibilidade de alargamento da interpretação da norma que isenta o tributo. O trecho do voto da Ministra Rosa Weber no julgamento do RE nº 592891 corrobora com isso:

(...)Com efeito, a generalização da norma, diante de especificidades de um caso concreto, pode levar à **quebra do princípio da igualdade**. É o caso dos autos. Os incentivos fiscais atinentes à **Zona Franca de Manaus encampados pela Constituição, como visto, são incentivos fiscais específicos para uma situação peculiar: neutralizar as desigualdades em prol do desenvolvimento do país, do fortalecimento da federação e da soberania nacional**. Logo, **não podem ser interpretados restritivamente**. 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. Transcrevo o magistério de Humberto Ávila: “Uma regra é aplicável a um caso se, e somente se, suas condições são satisfeitas e sua aplicação não é excluída pela razão motivadora da própria regra ou pela existência de um princípio que institua uma razão contrária. Nessas hipóteses as condições de aplicação da regra são satisfeitas, mas a regra, mesmo assim, não é aplicada.” 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 (..) (grifos nossos)

Deste modo, devemos considerar a interpretação teleológica, conjugada com a interpretação extensiva da norma quando formos propor uma solução para o problema que é objeto da nossa pesquisa. Tendo esses dispositivos constitucionais, princípios e demais como referencial passemos a análise que crítica tanto dos argumentos do Fisco quanto dos contribuintes em relação a exigibilidade do recolhimento do PIS e da COFINS dentro dos limites geográficos da ZFM.

### **3.2.1 Análise crítica dos argumentos apresentados pelo Fisco e pelo contribuinte no caso da cobrança das contribuições ao PIS e à COFINS sobre as receitas de prestação de serviços dentro da ZFM**

Como forma de exemplificação dos argumentos do Fisco federal, utilizaremos como parâmetro a apelação do Mandado de Segurança impetrado pela empresa SAMSUNG SDI Brasil LTDA, com pedido liminar, pretendendo a **“suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS vinculados à receita decorrente da prestação de serviços dentro da Zona Franca de Manaus”**, pleiteando, ainda, a compensação dos valores indevidamente recolhidos nos cinco anos anteriores. O principal argumento da empresa foi de que as receitas decorrentes dessa atividade são equiparadas às de exportação de mercadorias de origem nacional (inclusive para empresas situadas dentro da ZFM), consoante o art. 4º do Decreto-Lei n. 288/67, e não à prestação de serviços e não sujeitas à cobrança de tais tributos, sendo, portanto, isentas.

Na Apelação, a PFN argumentou com fundamento no *“distinguishing”* entre o precedente e a situação jurídica a que se pretende aplicá-lo: **“a tese apresentada pelo autor nesta demanda [...] difere daquela [...] referente à incidência de PIS e COFINS sobre receitas de vendas de mercadorias de origem nacional a empresas situadas dentro da ZFM, para consumo ou industrialização na área incentivada.** Ou seja, trata-se de uma isenção aplicável à exportação de mercadorias de origem nacional (inclusive para empresas situadas dentro da ZFM), consoante o art. 4º do Decreto-Lei n. 288/67, e não à prestação de serviços. Nesses casos, alega ser inadmissível interpretação extensiva, consoante o exposto no art. 150, §6º da CF/88 e no art. 111, II do CTN.

A PFN argumentou ainda que não se configura exportação o caso dos

autos, e não seriam aplicáveis as regras do DL 288/67, mas antes a Constituição Federal de 88, especificamente no art. 40 do ADCT. Na verdade, a Procuradoria alegou que sequer a venda de mercadorias entre empresas no âmbito da ZFM pode ser entendida como “exportação”, pois, segundo a PFN, “a lei equiparou à exportação a venda de fora da ZFM para dentro da ZFM”, e houve interpretação equivocada do termo. Ademais, aponta ofensa ao art. 110 do CTN, ratificando a inexistência de normas jurídicas que imunizem “receitas decorrentes de prestação de serviços no âmbito da ZFM”, não podendo tal benesse ser concedida pelo Judiciário.

Acerca da competência tributária da União, o art. 149, §2º, I da CF/88 imuniza as receitas decorrentes de exportação, mas não confere imunidade a receitas decorrentes de prestação de serviços nem equipara as remessas de mercadorias para a ZFM às exportações, segundo as razões elencadas pela PFN, tendo em vista que só é permitido à Constituição prescrever os casos de não incidência tributária (Informativo n. 532 do STF).

Ao citar o RE 566.259 – alegando a similar *ratio decidendi*, a PFN ressaltou o risco de que se mantenha a tese de que as empresas situadas na ZFM não precisam recolher PIS e COFINS em operações como a discutida: tais contribuições têm **cunho social**, gerando receitas para a Seguridade Social. Se deixam de ser recolhidas, há prejuízos nessa seara.

De outro lado, a PFN argumenta que os “incentivos fiscais” concedidos na ZFM estão no âmbito legal (e não constitucional), tratando-se de isenção, crédito presumido, crédito estímulo, diferimento, redução da base de cálculo, subsídio, remissão, anistia etc. Isto é, não havendo previsão na lei para sua concessão, não podem ser aplicados tais incentivos, pois se estaria ferindo o disposto no **art. 150, §6º da CF/88**. E mais: as leis que conferem tais benesses devem ser **restritivamente interpretadas** (REsp. 55.222).

Por derradeiro, o recurso de Apelação cita a **Lei Complementar 70/91**, que disciplina a isenção de PIS/COFINS, e a **Medida Provisória 2.158-35/2001**, isentando da COFINS a receitas oriundas de exportação de mercadorias para o exterior. O caso aduzido pela impetrante não se amolda às previsões.

Os argumentos apresentados pela PFN no caso em tela apresenta

diversas impropriedades e vício, a saber:

A alegação de que é inadmissível interpretação extensiva, conforme dispõe o art. 150, §6º da CF/88 e o art. 111, II do CTN. Não deve prosperar no caso específico, uma vez que existem uma série de julgados do STF que utilizam essa interpretação, inclusive contrariando dispositivo expresso da CRFB de 1988, ver RE nº 592891 e RE nº 596614.

A alegação de que a isenção é aplicável à exportação de mercadorias de origem nacional (inclusive para empresas situadas dentro da ZFM), consoante o art. 4º do Decreto-Lei n. 288/67, e não à prestação de serviços. Não deve prosperar justamente porque o setor de serviços de uma economia desempenha um papel fundamental, sem este setor não existe circulação de produtos e nem a exportação. Não faz sentido incentivar somente as mercadorias e deixar de lado a prestação de serviços que viabiliza a exportação destas.

A alegação de que a prestação de serviços não se configura exportação, e que, portanto, não seriam aplicáveis as regras do DL 288/67 e de que sequer a venda de mercadorias entre empresas no âmbito da ZFM pode ser entendida como “exportação”, pois, segundo a PFN, “a lei equiparou à exportação a venda de fora da ZFM para dentro da ZFM”, também não pode ser aceita, pois o art.4º do DL 288 diz que essa transação é equipada a exportação. Agora, se existe uma série de benefícios para aquelas empresas de fora da ZFM que vendem produtos e serviços para as empresas que pertencem a ZFM, por que esses benefícios não podem ser estendidos para as empresas que compram e vendam produtos e serviços no âmbito geográfico da ZFM. Caso isso não seja possível é mais vantajoso instalar uma empresa fora do perímetro da ZFM e vender para as empresas da ZFM. Isso sim seria um desestímulo ao desenvolvimento local, indo de encontro aos princípios constitucionais da isonomia, do federalismo, da redução das desigualdades regionais, entre outros. Por isso, esse entendimento da PFN não se sustenta.

A narrativa da PFN que a pretensão do contribuinte afronta o disposto no art. 110 do CTN, ratificando a inexistência de normas jurídicas que imunizem “receitas decorrentes de prestação de serviços no âmbito da ZFM”, não podendo tal benesse ser concedida pelo Judiciário, também

padece de vício, porque, no caso em análise, não existe uma lei imunizante, quem concede tal benefício (imunidade) é a própria CFRB de 1988 (art.1º, art. 23, art.60, art. 151, art. 170 e art.40 do ADCT).

Com relação a narrativa da PFN de que a competência tributária da União, o art. 149, §2º, I da CF/88, imuniza as receitas decorrentes de exportação, mas não confere imunidade a receitas decorrentes de prestação de serviços nem equipara as remessas de mercadorias para a ZFM às exportações. Realmente não existe tal norma, contudo esse disposto deve ser interpretado em conjunto com todos os outros dispositivos que constitucionalizaram a ZFM, tornando-a uma área especial de incentivos, “sui generis” em nosso país.

Ao citar o RE 566.259 – alegando a similar “*ratio decidendi*”, a PFN ressaltou o risco de que se mantenha a tese de que as empresas situadas na ZFM não precisam recolher PIS e COFINS em operações como a discutida: tais contribuições têm cunho social, gerando receitas para a Seguridade Social. Se deixam de ser recolhidas, há prejuízos nessa seara. Esse argumento provoca um choque de princípios. O princípio do direito a seguridade contra os princípios do federalismo, da ordem econômica, da redução das desigualdades sociais, entre outros que fundamentaram a criação e manutenção da ZFM por mais de 50 anos. Neste sentido, deve prevalecer aqueles que suportam a ZFM. O próprio STF já julgou matéria análoga e mesmo “contra legem” privilegiou a ZFM. Assim, esse argumento da PFN não deve prosperar.

A PFN argumenta que os “incentivos fiscais” concedidos na ZFM estão no âmbito legal (e não constitucional), tratando-se de isenção, crédito presumido, crédito estímulo, diferimento, redução da base de cálculo, subsídio, remissão, anistia etc. Isto é, não havendo previsão na lei para sua concessão, não podem ser aplicados tais incentivos, pois se estaria ferindo o disposto no **art. 150, §6º da CF/88**. E mais: as leis que conferem tais benesses devem ser **restritivamente interpretadas** (REsp. 55.222). Argumento que deve ser pulverizado. É consenso na doutrina e jurisprudência brasileira que a ZFM foi constitucionalizada pelo art.40 do ADCT, uma vez que o ADCT compõe a própria Constituição de 1988.

Segundo a PFN, a isenção pretendida não se encontra no rol de

receitas oriundas de exportação de mercadorias para o exterior que são disciplinadas pela Lei Complementar 70/91, que trata a isenção de PIS/COFINS, e a Medida Provisória 2.158-35/2001, da COFINS. A imunidade pretendida advém da CRFB de 1988 e não de uma Lei específica.

Por outro lado os contribuintes sediados na ZFM possui diversos argumentos, entre os quais, citamos: ausência de tratamento isonômico por parte do fisco, uma vez que as empresas que não estão sediadas no âmbito da ZFM quando compram os produtos das empresas que estão no perímetro geográfico da ZFM não são contribuintes das contribuições para o PIS e a COFINS, enquanto que estas são obrigadas a arcarem com o ônus desses tributos quanto transacionam com outras empresas dentro desse perímetro. Um grave atentado ao princípio da isonomia e um verdadeiro desestímulo ao desenvolvimento regional.

Outro argumento utilizado pelos contribuintes é de que a ZFM foi criada visando atingir os seguintes objetivos: necessidade de ocupar a Amazônia; promover a substituição das importações e, principalmente, busca pela redução das desigualdades regionais. Para tanto foi editado o Decreto-Lei nº 288/1967 que logo no seu artigo 1º estatuiu esses objetivos/finalidades. “in verbis”

“art. 1º - Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia em 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.

Vale salientar que a importância dessa política pública foi reconhecida pela Constituição Federal de 1988 que recepcionou expressamente a ZFM nos artigos 40 e art.92 do ADCT. Além disso o próprio texto constitucional estabelece como um dos objetivos fundamentais do Brasil a redução das desigualdades sociais e regionais (art.3º, III da CRFB/1988). E para não deixar dúvidas, o constituinte originário de 1988 elegeu a redução das desigualdades regionais e sociais como um dos princípios que devem reger a ordem econômica brasileira (art.170, VII da CRFB/1988). Importante mecanismo foi criado pelo art.4º do Decreto-Lei nº 288/1967 que equiparou a exportação de mercadorias de origem nacional para o consumo ou industrialização na ZFM a exportação brasileira para o estrangeiro. Desta

forma, a área de abrangência da ZFM recebeu tratamento especial, principalmente em termos tributários, uma vez que é consenso que não se deve exportar tributos. Assim, toda e qualquer interpretação sobre os aspectos tributários da ZFM deve levar em consideração essa determinação, o que de fato constitui um verdadeiro pilar desta política pública.

Os contribuintes também defendem que o argumento utilizado pelo fisco (Procuradoria da fazenda nacional) de que a Constituição de 1988 ao tratar da não incidência das contribuições para o PIS e para COFINS se refere apenas à exportação de mercadorias de origem nacional para o exterior não deve prosperar, mesmo que, aparentemente, contrariando o disposto nos art.111, II do CTN e art.150, § 6º, da CF/88, visto que a interpretação que deve prosperar é a teleológica, cabendo ao intérprete buscar uma harmonização entre um aparente conflito entre normas constitucionais.

A mesma interpretação teleológica também respalda a inclusão da prestação de serviços realizados pela empresa e pessoas físicas na área de abrangência da ZFM como detentores desses benefícios, já que eles são fundamentais ao desenvolvimento da região. Não é porque a Lei menciona o termo mercadorias (produtos) que os serviços não devem ser considerados. Para corroborar com essa tese, vejamos o disse em seu parecer(trechos) o professor Ives Gandra da Silva Martins<sup>16</sup>:

“(…)Isto me leva, na busca do espírito do legislador, a entender que também **a prestação de serviços é objeto de proteção do artigo 40 do ADCT**, como consequência da própria evolução da economia que passou a privilegiar no correr das décadas de 60 até o presente a prestação de serviços como fator de desenvolvimento de relevância indiscutível(…)”

(…) Isto me leva, pois, a concluir, como, de resto, o faz o STF na ADIN Nº 2348, que a interpretação aplicável não pode ser aquela **restritiva do art.111 do CTN**, mas a **mais abrangente**, que busca o **espírito do constituinte próprio das imunidades**, de rigor, autênticas vedações absolutas ao poder de tributar. Não é urna renúncia fiscal, mas uma proibição ao poder de tributar.(…)

(…) Para esta linha de raciocínio, entendo que as respostas que dei às questões 3<sup>17</sup> e 4<sup>18</sup> e subquestões aplicam-se, **por inteiro, à prestação de**

---

<sup>16</sup>

Disponível em: <https://gandramartins.adv.br/parecer/mercadorias-fabricadas-e-comercializadas-dentro-da-zona-franca-de-manaus-imunidade-constitucional-da-cofins-e-do-pis-artigo-40-do-adct-da-cf-parecer/>

<sup>17</sup>

3) Com base nos julgados e no **“animus” do legislador, está correto o entendimento de que nas vendas internas, a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM, decorrente da venda de produção própria consoante projeto aprovado pela SUFRAMA** e, também, aquelas decorrentes de **venda de produção própria sem projeto aprovado, a outra pessoa jurídica também estabelecida na ZFM ou, até**

**serviços;** de tal maneira para a questão considero não sujeitas à incidência do PIS/COFINS tais prestações; para questão 5.1<sup>19</sup> aplica-se a desoneração à prestação realizada a pessoas físicas ou jurídicas situadas na ZFM; para questão 5.2<sup>20</sup> não é devida a retenção do PIS/COFINS; e para questão 5.3<sup>21</sup> não haverá direito a crédito se a prestação já vier desonerada e haverá se não vier?(...)

Devemos salientar que todas as alegações dos contribuintes, em relação a caso em tela devem prosperar porque estão em conformidade com os princípios, as leis, a CRFB de 1988, a jurisprudência e a própria doutrina pátria.

Diante disso, chegou o momento de respondermos a questão que é crucial e é o verdadeiro motivo da nossa pesquisa. Se o Fisco Federal deve cobrar as contribuições ao PIS e à COFINS das empresas situadas na área geográfica da ZFM, mesmo que essas realizem vendas para pessoas físicas e jurídicas dessa localidade.

A resposta é não deve. Primeiramente pela caráter excepcional que se reveste a ZFM com todos os seus incentivos. Uma área que foi concebida por um planejamento de Governo Federal que almejava ocupar e promover o

**mesmo, para pessoa física/consumidor final ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM, não estão sujeitas à incidência do PIS/PASEP e da COFINS** independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte?

18

4) Com base nos julgados e no “animus” do legislador, está correto o entendimento no sentido de que na venda interna, a receita bruta auferida por pessoa jurídica, seja industrial ou comercial, estabelecida na ZFM, decorrente **da revenda de bens**, nacionais ou importados, a outra pessoa jurídica também estabelecida na ZFM ou, até mesmo, para pessoa física/consumidor final ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM, não está sujeita à incidência do PIS/PASEP e da COFINS, independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte?

19

5.1) A desoneração acima citada também se aplica às receitas de prestações de serviços à pessoa física e/ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM?

20

5.2) No caso, se o tomador de serviço for órgão da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecido na ZFM, em razão da não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes do fornecimento de serviços a tais entes, eles também estarão desobrigados de efetuar as retenções das ditas contribuições (PIS e COFINS) de que trata a Instrução Normativa 480/2004, cabendo nesta hipótese, apenas, a retenção do IRPJ e da CSLL?

21

5.3) Está correto o entendimento de que, se a adquirente é uma pessoa jurídica, ela não terá direito a crédito? Em razão da saída do serviço não ser tributada, a empresa vendedora não poderá se creditar dos valores das contribuições incidentes nas aquisições dos insumos necessários à prestação dos serviços? Além disso, há algum outro crédito que não poderá ser tomado?”

desenvolvimento numa região distante dos grandes centros urbanos, que possuía um imenso vazio demográfico, que era dotada de infraestrutura mínima e que possuía, praticamente, uma economia de subsistência. Ressaltamos que a criação da ZFM não foi a primeira tentativa de ocupação racional do espaço amazônia, o Governo já tinha tentado outras políticas públicas, entre elas, a criação da Superintendencia do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA), que sucubiram. Muitos estudiosos afirmaram que o Brasil deveria escolher uma opção, de ocupar a Amazônia ou entregá-la para outros. Logo, a criação da ZFM atendeu a desejos estratégicos e geopolíticos. Dessa maneira a ZFM foi criada e na sua esteira vieram os incentivos fiscais especiais, pois sem eles nenhum investidor, por mais patriota que fosse, não investiria na região. Relembrando que após o final da Segunda Guerra Mundial o mundo passou por transformações que visavam promover o desenvolvimento das Nações, neste período foram criados importantes organismos internacionais (ONU, Banco Mundial, entre outros) e o Brasil não se descuidou disso, tanto que na própria Constituição de 1946 a idéia de desenvolvimento e do combate as desigualdades regionais já estavam presentes.

Neste sentido, podemos declarar que tais fatos e acontecimentos influenciaram a criação da ZFM. Além disso, podemos afirmar que o fato da ZFM ter sido recepcionada pela CRFB de 1988, por intermédio dos art. 40 e art. 92 do ADCT, a transformou num instrumento poderoso que tem respaldo constitucional por ser abrigada por diversos dispositivos e princípios constitucionais, notadamente, nos princípios da Soberania Nacional, Federalismo e redução da desigualdades regionais.

No caso em tela, a exigência do recolhimento do PIS e da COFINS dentro dos limites geográficos da ZFM por parte do Fisco, além dos motivos expressos nos parágrafos anteriores, devemos mencionar outros que estão embasando a nossa decisão a favor do contribuinte. São eles: O princípio igualdade, uma vez que, atualmente, temos duas classes de contribuintes nessa situação: aqueles que não estão recolhendo as contribuições porque possuem medida judicial que os reguardam da cobrança e, aqueles que estão arcando com o ônus dessas contribuições porque não estão cobertos com o manto da justiça. É extramente injusto que existam contribuintes que se

encontram na mesma situação, sendo que uns pagam e outros não. Além disso, existe um outro problema neste caso que é a insegurança jurídica provocada por tal situação. Até quando essa situação vai permanecer?

O desenvolvimento de uma região com a Amazônia interessa a Nação brasileira e a ZFM foi o instrumento de política pública que foi escolhido e, expressamente, recepcionado pelo desejo do constituinte originário sob os olhares de milhões de brasileiros, sendo que ela vem cumprido, nesses 50 anos de existência, o que dela se espera que é de promover o desenvolvimento da região e reduzir as desigualdades regionais.

Além de que, se tomassemos uma decisão contrária, em favor do Fisco, estaríamos indo na contra-mão dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, da defesa do meio ambiente, já que foi provado que a ZFM evitou o desmatamento da parte ocidental da Amazônia, do direito que os povos possuem de desenvolver-se, de ter uma vida digna com ampla liberdade, princípio da dignidade humana, de dar efetividade aos direitos e garantias fundamentais, que são cláusulas pétreas.

Devemos ressaltar que em caso análogo, o STF decidiu; mudando inclusive o seu entendimento, já que os casos de isenção e alíquota zero não geravam direito ao creditamento, reconhecer o direito ao creditamento do IPI para as empresas que compraram determinados tipos de mercadorias que foram produzidas na ZFM. Assim, o direito ao crédito foi reconhecido mesmo contrariando dispositivo expresso da Constituição de 1988 (princípio da não cumulatividade do IPI). No caso em tela, não temos dispositivos em sentido contrário, o que temos são interpretações. A PFN quer impor a interpretação literal, sendo que, a interpretação que tem prevalecido nos julgamentos no STF envolvendo a ZFM, é a teleológica, conjugada com a interpretação extensiva da norma. Pouco adiantou a PFN alegar que vários dispositivos do CTN estavam sendo desobedecidos, o que prevaleceu foi a força normativa da Constituição.

Em conclusão, os poderes republicanos brasileiros devem reconhecer que a ZFM exerce um função primordial que proporciona a ocupação racional do espaço Amazônico, evitando, dessa maneira, o desmatamento, promove o desenvolvimento e a integração da região no país, e é uma das mais importantes política pública da nação. O Governo não pode conceder os

benefícios fiscais pela metade e privilegiar determinadas classes. Por outro lado, deve promover a Máxima efetividade dos benefícios da ZFM.

### **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A Zona Franca de Manaus (ZFM) tem desempenhado um grande papel nas últimas décadas, sendo uma das mais importantes políticas públicas implantadas. Os resultados alcançados comprovam o êxito dessa política, tanto que a cidade de Manaus é atualmente uma das cidades mais desenvolvidas do país, tem o 6º maior PIB do Brasil. Neste sentido, a ZFM projetou, nestes mais de cinquenta anos, com destaque, o Estado do Amazonas no cenário produtivo nacional dos setores secundário e terciário, sedimentando um modelo de desenvolvimento regional, aliado à sustentabilidade ambiental, que conquistou respaldo constitucional, através do art.40 do ADCT e, também, com a Emenda Constitucional 83/2014, que prorrogou os incentivos fiscais especiais do projeto Zona Franca de Manaus (ZFM) até o ano de 2073.

A ZFM está disciplinada no DL 288/67 que prevê no seu art. 4º que as operações de remessas de mercadorias para a ZFM, para consumo ou industrialização, equipara-se a exportações para o exterior. Trata-se de uma ficção criada por lei que tem o objetivo de proteger a ZFM contra qualquer tipo de barreiras que possam dificultar o seu desenvolvimento. Nesse sentido, a ZFM foi criada para ocupar aquele imenso vazio que existia na Amazônia, proteger as nossas fronteiras e atender aos princípios constitucionais da soberania, do pacto federativo, da promoção do desenvolvimento nacional e da redução das desigualdades regionais.

Acontece que a crise fiscal se agravou nos últimos anos, principalmente com a pandemia o que tornou a disputa entre o fisco e o contribuinte uma verdadeira batalha. De um lado o Governo Federal como todo o seu arsenal armado para cobrar tributos e de outro lado o contribuinte tentando se livrar do ônus de pagar tributos. As contribuições sociais tem assumido grande participação no volume de arrecadação do Governo Federal (aproximadamente 20%), tanto que, atualmente, a arrecadação para o PIS e a COFINS ocupa a terceira posição neste “ranking”. Por outro lado, a ZFM foi contitucionazada pelo art.40 do ADCT que criou uma proteção aos seus

incentivos fiscais, caracterizando uma zona especial de incentivos.

Dessa forma, o problema da pesquisa foi revelado, qual seja: Como conciliar a arrecadação de um dos mais importantes tributos (PIS/COFINS) dentro de uma área especial, que possui salvaguarda constitucional (ZFM) e que está situada em uma das mais importantes regiões do país, onde se faz presente, simplesmente, a maior reserva florestal do mundo. Qual, ou quais princípios que deve(m) prevalecer em detrimento a outros?

Diante desse cenário surge a seguinte questão: as empresas sediadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) devem ou não recolher as contribuições para o PIS e a Cofins sobre as receitas oriundas das vendas as outras empresas ou pessoas físicas instaladas no mesmo local?

Para responder essa questão adotamos um procedimento metodológico que se processou através de uma pesquisa bibliográfica e documental, além de uma pesquisa jurisprudencial. O método foi o hipotético-dedutivo já que não tínhamos os conhecimentos disponíveis para explicar o fenômeno.

Estabelecemos um objetivo geral que foi de analisar a legislação pertinente, bem como as recentes decisões judiciais no sentido de apresentar uma solução a controvérsia levantada por alguns contribuintes que não reconhecem o direito do Fisco Federal em cobrar as contribuições para o PIS e à COFINS, uma vez que os clientes deles estão sediados na área geográfica da ZFM e que, portanto, estão imunes, já que essas vendas seriam equiparadas à exportação.

Instituímos, também, os seguintes objetivos: Identificar os argumentos jurídicos/econômicos/sociais e políticos a favor dos contribuintes contra a cobrança das contribuições para o PIS e para COFINS sobre as vendas realizadas dentro do perímetro estabelecido pela ZFM. Uma vez que elas estão acobertadas pelo manto da imunidade tributária, por serem juridicamente equiparáveis à exportação; Utilizar diversos julgados, entre os quais os Recursos Extraordinários (RE) nºs 592891,596614 e Recurso Especial nº 1.276.540 que foram utilizados como paradigmas; e Propor a solução da controvérsia. Julgamos que todos os objetivos forma alcançados, uma vez que que todos passos traçados pelo nosso planejamento foram realizados e conseguimos dar uma resposta fundamentada para o problema da pesquisa.

As principais descobertas realizadas foram: no âmbito do STJ/STF - os julgados realizados por essas Cortes tem decidido privilegiar a ZFM, utilizando como fundamento os princípios constitucionais da redução das desigualdades regionais, da ordem econômica, da soberania nacional, da defesa do meio ambiente e do pacto federativo, mesmo utilizando a lei, em alguns casos, no sentido contrário.

O estudo comprovou que a natureza jurídica dos incentivos fiscais da ZFM, em quase sua totalidade, são imunidades tributárias e não isenção. Fato que concede maior proteção aos incentivos fiscais pois, somente poderão sofrer restrições através de Emendas Constitucionais.

Outra descoberta da pesquisa foi que os Gastos Tributários com a ZFM e outras Áreas de Livre Comércio atingiram, em 2018, cerca de 8,5% do total, representou a quinta posição, enquanto que o maior gasto foi com o Simples Nacional (23%). Isso comprova que o País tem investido poucos recursos na Amazônia, uma área estratégica e muito importante para a Nação brasileira.

A pesquisa revelou, conforme os indicadores do IBGE, que graças a ZFM os índices econômicos e sociais da cidade de Manaus evoluíram, principalmente o IDH e arrecadação dos tributos, o maior da Região Norte. As despesas orçamentárias também cresceram bastante e estão entre as maiores do País.

O estudo revelou que a ocupação racional proveniente da instalação da ZFM vem contribuindo, de forma considerada, para desaceleração do desmatamento da floresta Amazônica, principalmente na parte ocidental dessa região.

A utilização do direito ao desenvolvimento como um direito de terceira dimensão que se relaciona profundamente com o princípio da dignidade humana foi uma peça chave para que pudessemos fundamentar a nossa resposta ao problema da pesquisa, isso também foi um achado desse estudo.

Os estudos de casos envolvendo julgados do STJ e STF nos proporcionaram um estudo comparativo com o problema levantado pela pesquisa, também nos deram a fundamentação jurídica necessária a tomada de decisão sobre ele.

A hipótese de que a cobrança das contribuições para o PIS e para COFINS sobre as operações internas da ZFM devem ser cobradas do Fisco, independente de serem, ou não, amparadas pelo instituto da imunidade tributária foi testada e negada. O principal motivo foi que no choque entre os princípios o que prevaleceu foram aqueles que resguardam e promovem a ZFM.

Diante disso, apresentamos a resposta a questão se as empresas sediadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) devem ou não recolher as contribuições para o PIS e a Cofins sobre as receitas oriundas das vendas as outras empresas ou pessoas físicas instaladas no mesmo local.

A resposta é: não deve haver o recolhimento dessas contribuições. Nesse sentido, pode-se afirmar que estas operações não estão sujeitas a tributação pelo PIS e pela COFINS. Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme se pode verificar em decisão <sup>22</sup> proferida, essa situação deve ser estendida para as operações internas realizadas na ZFM. Assim, segundo o julgado, não apenas as operações de vendas para a ZFM são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, mas também aquelas realizadas por empresas sediadas na própria ZFM, que vendem seus produtos para outras situadas na mesma localidade, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à COFINS.

Nesses termos, pode-se afirmar que este entendimento está consubstanciado na própria intenção do legislador constitucional, que almejou beneficiar a ZFM para garantir sua ocupação e seu desenvolvimento econômico. Assim, com base nos julgados e no “animus” do legislador, tem se firmado o entendimento de que nas vendas internas, a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM, decorrente da venda de produção própria consoante projeto aprovado pela SUFRAMA e, também, aquelas decorrentes de venda de produção própria sem projeto aprovado, a outra pessoa jurídica também estabelecida na ZFM ou, até mesmo, para pessoa física/consumidor final ou órgãos da Administração

---

22

STJ, RECURSO ESPECIAL N. 1.276.540-AM (2011/0082096-3).

Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM, não estão sujeitas à incidência do PIS/PASEP e da COFINS independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte.

Então, claramente, as mercadorias fabricadas na ZFM e destinadas à própria Zona Franca gozam da mesma desoneração que aquelas para lá enviadas a partir de outros pontos do território nacional, em interpretação teleológica, visto que o fato gerador dos tributos circulatorios se dá na saída da mercadoria do estabelecimento produtor. Em outras palavras: o princípio é rigorosamente igual tanto para aquelas mercadorias que ficam na ZFM, como para as que saem da ZFM.

Nestes caso, devem ser utilizada a interpretação sistemática, uma vez que as operações desses tributos possuem natureza circulatória, considerando-se o agente responsável, o valor da própria, a receita ou o faturamento gerado. Tudo isso conforma o fato gerador definido a partir da saída do produto do estabelecimento. É este fato que gerará receita, objeto de faturamento, e que representará o valor da operação. As operações que se realizam dentro da ZFM não poderiam, portanto, em face do sentido abrangente das isenções tornadas imunidades em 1988, ter tratamento diferente das operações que se verificam de fora para a ZFM e da ZFM para fora. Caso contrário, restaria ferido o princípio da “isonomia”.

Salienta-se que, nos termos da lei, qualquer entrada ou saída de mercadorias ou bens de estabelecimentos situados na Zona Franca, “equipara-se à exportação”. Ora, de rigor, o que a lei determina é que seja uno o regime jurídico-tributário tanto para as mercadorias destinadas a outras regiões, dentro do país, fora do país, e no âmbito da própria ZFM. Interpretar de forma diversa seria onerar as operações internas, ou seja, os produtos fabricados em estabelecimentos sediados na ZFM quando destinados a adquirentes também nela sediados, que passariam a arcar com tributação maior do que se adquirissem mercadorias ou bens de estabelecimentos situados fora da ZFM. Assim, desta forma, haveria um desestímulo à ZFM, levando os estabelecimentos lá situados a comprar produtos idênticos àqueles fabricados na ZFM, de estabelecimentos sediados em outras partes do território nacional, na busca de menor ônus tributário. Seria um estímulo à aquisição de produtos de fora e um desestímulo à aquisição de produtos

oriundos da própria ZFM.

A intenção do constituinte originário foi de dar um tratamento igualitário para situações que devem ter idêntico tratamento tributário, não permitindo sequer que seja afastado pela exegese de que a igualdade implica em tratar desigualmente os desiguais. Ora, se o estabelecimento da ZFM que adquire um produto de fora da área goza da não tributação de COFINS e PIS, por que deveria ter que pagar o tributo, se adquirir este mesmo produto na ZFM?

Em que residiria o tratamento equivalente, que a Constituição impõe, principalmente levando-se em conta que, no caso, a região que deveria ser beneficiada pelo estímulo por imposição constitucional, é aquela que seria manifestamente prejudicada?. A tributação das operações internas implicaria um estímulo às avessas e uma densa maculação ao inciso II, do artigo 150, da Lei maior. O mesmo tratamento que todas as empresas do país têm quando enviam produtos para a ZFM é aquele que têm as empresas da ZFM quando enviam tais produtos para outros adquirentes sediados na mesma área. Vale dizer, não pode haver distinção entre o tratamento ofertado às empresas de todo o Brasil e as empresas da ZFM, quando fornecem produtos para adquirentes da própria ZFM.

Quando artigo 40 do ADCT transforma a natureza jurídica dos incentivos fiscais de isenção por imunidades, declara que de qualquer ponto do país de onde saírem produtos para a ZFM, sem exclusão dos que se encontram sediados na própria ZFM, ou daquela região estimulada para qualquer ponto, a incidência está afastada. Esta é a razão pela qual a jurisprudência se firmou no sentido de que o artigo 14, § 2º, I da MP 2158-35/01, que afastava as “isenções” da ZFM feria o escopo do DL 288/67 e artigo 40 do ADCT, não comportando interpretação restritiva, com amputação da lógica jurídica e dos princípios fundamentais atrás apontados do direito tributário.

Em conclusão, o artigo 4º do DL 288/67 só comporta uma interpretação abrangente, para não ferir o princípio da equivalência constitucional. Neste sentido, os incentivos fiscais especiais da ZFM devem ser estendidos a todas empresas e indivíduos que transacionam com ela, com respaldo de vários princípios constitucionais .

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo, **Direito Tributário- 13, ed.rev, atua e ampl.-** Salvador: Editora Juspodivm, 2019.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **PIS e COFINS: Conceitos e Normativos de Faturamento e receita.** São Paulo: MP Editora, 2008.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Como Preparar Trabalhos para Cursos de Pós-Graduação.** São Paulo: Editora Atlas, 2008.
- ANJOS FILHO, Robério Nunes dos. **Direito ao Desenvolvimento.**São Paulo: Saraiva, 2013.
- AVALLO, Achiles Augustus. **Comentários à Legislação da COFINS.** São Paulo: Quartier Latin,2005.
- ÁVILA, Humberto.**Teoria da Igualdade Tributária.** São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- ÁVILA, René Bergmann; PORTO, Éderson Garin. **COFINS.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio de. **Elementos de Direito administrativo.** São Paulo: RT, 1980
- BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo A. **Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** São Paulo: Dialética, 1999.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional.** 11.ed. São Paulo: Malheiros, 2001
- BRITO, Sérgio de Salvo. **Desafio Amazônico: o futuro da civilização dos trópicos.** Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1990.
- BUENAFUENTE, Sandra Maria Franco. **Amazônia: Riquezas Naturais e Sustentabilidade Sócio-Ambiental.** Boa Vista-RR: Editora da UFRR, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário – 7ª ed.** – São Paulo: Editora e Livraria Noeses, 2018.

BECKER, Bertha K. **Amazônia: geopolítica na virada do III milênio.** Rio de Janeiro: Garamond, 2007.

\_\_\_\_\_. **Fronteira amazônica: Questões sobre a gestão do território.** Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1990.

BENCHIMOL, Samuel. **Amazônia: a guerra na Floresta.** Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1992.

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

BOTELHO, Antônio José. **Redesenhando o Projeto Zona Franca de Manaus.** Manaus: Editora Valer, 2006.

BOTELHO, Lissandro (org.). **Zona Franca de Manaus – Condicionantes do futuro.** Manaus: Editora Valer, 2009.

BARRAL, Welber (org). **Direito e Desenvolvimento: Análise da Ordem Jurídica Brasileira sob a Ótica do Desenvolvimento.** São Paulo: Editora Singular, 2005.

BENFATTI, Fabio Fernandes Neves. **Direito ao Desenvolvimento.** São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.** Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>.  
Acesso em: 17 out. 2019.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal 1988 - Ato das Disposições Transitórias, Art. 40.** Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em:  
17 out. 2019.

\_\_\_\_\_. **Decreto 92.560, de 16.04.1986.** Prorroga o prazo de vigência das isenções tributárias previstas no Decreto-Lei 288. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92560.htm#:~:text=DECRETO%20No%2092.560%2C%20DE%2016%20DE%20ABRIL%20DE%201986.&text=Prorroga%20](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92560.htm#:~:text=DECRETO%20No%2092.560%2C%20DE%2016%20DE%20ABRIL%20DE%201986.&text=Prorroga%20)>. Acesso: 19 out. 2019.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18429.htm)>. Acesso em dez. 2021.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei 1.435, de 16.12.1975.** Altera a redação dos artigos 7º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 e 2º do Decreto-Lei nº 356, de 15.08.1968. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1435.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1435.htm)>. Acesso. 17 out. 2019.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei 288, de 28.02.1967.** Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0288.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm)>. Acesso: 19 out.2019.

\_\_\_\_\_. **IBGE – Principais Indicadores Econômicos/Sociais.** Disponível em:< <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/am/manaus/pesquisa>>. Acesso em: 19 out.2019.

\_\_\_\_\_. **IBGE Cidades Brasileiras.** Disponível em:< <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/am/manaus/panorama>>. Acesso: 16 jan 2022.

\_\_\_\_\_. **IBGE - Posição ocupada pelos 100 maiores municípios, em relação ao Produto Interno Bruto(PIB-2018).** Disponível em: <[https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101776\\_informativo.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101776_informativo.pdf) <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9088-produto-interno-bruto-dos-municipios.html?=&t=downloads>>. Acesso 19 out.2019.

\_\_\_\_\_. **IBGE- Produto Interno Bruto (PIB) dos Municípios.** Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9088-produto-interno-bruto-dos-municipios.html?t=pib-por-municipio&c=3534401>. Acesso em: 16 jan 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei 3.173, de 06.06.1957.** Cria uma Zona Franca na cidade de Manaus. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Fwww.camara.leg.br%2FproposicoesWeb%2Fprop\_mostrarintegra%3Bjsessionid%3D3725F51825EA71A32CA2646D6C84673C.proposicoesWebExterno2%3Fcodteor%3D676747%26filename%3DLegislacaoCitada%2B-PL%2B5712%2F2009&clen=14580>. Acesso: 15 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar 7 de setembro de 1970.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm)>. Acesso: 24.ago.2021.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm)> Acesso: 24.nov.2021.

\_\_\_\_\_. **RECEITA FEDERAL – Instrução Normativa Nº 1911, de 11 de Outubro de 2019** – Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314.25/03/2021>> .Acesso: 25 mar 2021.

\_\_\_\_\_. **RECEITA FEDERAL. Gastos Tributários Bases Efetivas 2018 por Função Orçamentária e por Modalidade de Gasto** – Disponível em: <[https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new/?\\_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f00657ca38c2f7066](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new/?_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f00657ca38c2f7066)>. Acesso: 16.Jan, 2022.

\_\_\_\_\_. **SUFRAMA. Resolução nº 052, de 01 de agosto de 1997.** Amplia a competitividade tecnológica das indústrias de Manaus.

\_\_\_\_\_. **SUFRAMA. Informativo SUFRAMA HOJE**, ano VII, n 01, Ed. Especial,2006.

\_\_\_\_\_. **SUFRAMA. Histórico da Zona Franca de Manaus (2019).** Disponível em: <<http://site.suframa.gov.br/assuntos/ modelo-zona-franca-de-manaus/o-que-e-o-projeto-zfm>>. Acesso em: 17 out. 2019.

\_\_\_\_\_. **SUFRAMA. Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus (2019).** Disponível em: <http://site.suframa.gov.br/assuntos/ modelo-zona-franca-de-manaus/incentivos>. Acesso em: 11 dez. 2019.

\_\_\_\_\_.SUFRAMA – **PRINCIPAIS INDICADORES (2015-2020)**.

Disponível em: < [https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/indicadores/caderno\\_indicadores\\_janeiro\\_novembro\\_gerado\\_em\\_01-02-2021\\_.pdf](https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/indicadores/caderno_indicadores_janeiro_novembro_gerado_em_01-02-2021_.pdf)>. Acesso em: 11 dez 2019.

\_\_\_\_\_.SUFRAMA - FONTE: CGPRO/SAP - (\*) Tributação efetivada sobre os valores faturados na saída dos produtos(\*\*) Até Outubro - Dados Parciais . A. Indicadores de desempenho – PIM – 2016 a 2021. Disponível em: <

[https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/indicadores/caderno\\_indicadores\\_janeiro\\_outubro\\_2021\\_gerado\\_2-12-2021\\_.pdf](https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/indicadores/caderno_indicadores_janeiro_outubro_2021_gerado_2-12-2021_.pdf)>. Acesso: 16 jan 2022.

\_\_\_\_\_.SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ, **RECURSO**

**ESPECIAL N. 1.276.540-AM (2011/0082096-3**, Disponível em:

<<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21362984/recurso-especial-resp-1276540-am-2011-0082096-3-stj/inteiro-teor-21362985?ref=juris-tabs>>, Acesso em: 04 jul 2019, 10:35:10.

\_\_\_\_\_.SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF, **Recurso**

**Extraordinário N° 592891**, Disponível em:

<<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2638514>>, Acesso em: 02 jul.2019, 09:06:00.

\_\_\_\_\_, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF.**Recurso**

**Extraordinário N° 596614**, Disponível em: <

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2658698>>, Acesso em: 02 jul.2019, 09:10:00.

\_\_\_\_\_. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. **Ação Direta De**

**Inconstitucionalidade: ADI2348**. Disponível em:

<<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1876736>>. Acesso: 13 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF . **Ação Direta De**

**Inconstitucionalidade: ADI 310**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia.

Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+CONVENIOS+ICMS+01+02%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/vg6rakx>>. Acesso em: 10 dez. 2019.

\_\_\_\_\_. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. **Recurso Extraordinário com Agravo: ARE 957268/AM – Amazonas.** Relator: Ministro Luiz Fux, Disponível em:  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE+957268%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ushf26c>. Acesso em: 10 dez. 2019.

\_\_\_\_\_. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. **Recurso Extraordinário com Agravo: ARE 993658/AM – Amazonas.** Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em:  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE+993658%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/rhczejnq>. Acesso: 10 dez. 2019.

\_\_\_\_\_. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. **Recurso Extraordinário com Agravo: ARE 997126/DF.** Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em:  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE+997126%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/u8wt5t9>. Acesso em: 10 dez. 2019.

\_\_\_\_\_. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. **Recurso Extraordinário: RE 1072586 /CE – Ceará.** Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em:  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+1072586%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/tvnqbh5>. Acesso em: 10 dez. 2019.

\_\_\_\_\_. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. **Recurso Extraordinário: RE 160.486/SP.** Relator: Ministro Celso de Mello. DJ: 11/10/1994. Disponível em:  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+160486%29&base=baseAco rdaos&url=http://tinyurl.com/y2b6y4ol>. Acesso em: 10 dez. 2019.

\_\_\_\_\_. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. **Recurso Extraordinário: RE 568417 AgR/RS - Rio Grande do Sul.** Relator: Ministro Relator Dias Toffoli. Disponível em:  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/v494odp>. Acesso em: 10 dez. 2019.

\_\_\_\_\_. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. **Recurso Extraordinário: RE 698820/DF - DISTRITO FEDERAL**. Rel.: Ministro Roberto Barroso. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+698820%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/va3hoxp>>. Acesso: 10 dez. 2019.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; Caliendo, Paulo. **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. Salvador: Editora JusPivm, 2018.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2.ed. Coimbra: Almedina, 1998

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**- 30ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. **32. ed.** São Paulo: Atlas, 2018.

CAVALCANTI, Clovis(Org). **Meio ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas**. São Paulo: Cortez: Recife: Fundação Joaquim Nabuco, 2002.

COELHO, Ronaldo Sérgio de Araújo. **Manual de Apresentação de Trabalhos Técnicos, Acadêmicos e Científicos**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

DELGADO, Ana Paula Teixeira. **O Direito ao Desenvolvimento na Perspectiva da Globalização – Paradoxos e Desafios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. **29. ed.** Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DUPAS, Gilberto(Org). **Meio ambiente e crescimento econômico - Tensões estruturais**. São Paulo: Editora Unesp, 2008.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FISCHER, Octávio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coordenadores). **PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FOSSATI, Gustavo. **Constituição Tributária Comentada**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

FREGONEZE, Gisleine B e Outros. **Metodologia Científica**. Paraná: Unopar, 2014.

GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coordenadores). **Fundamentos do PIS e da COFINS e o Regime Jurídico da Não-Cumulatividade**. São Paulo: MP Editora, 2007.

GIAMBIAGI, Fabio; ALEM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas Teoria e Prática no Brasil – 3ª Ed.** Revista e Atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

GONÇALVES, J. A. Lima. **Isonomia na Norma Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

GOUVEIA, Humberto. **Limites à Atividade Tributária e o Desenvolvimento Nacional: Dignidade da Pessoa Humana e Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

GREMAUD, Amaury Patrick...[et al], **Manual de Economia**. São Paulo: Saraiva, 2005.

GT-Pós Pandemia Amazonas. Desenvolvimento Sustentável da Amazônia Diversificação Produtiva e Promoção da Bioeconomia a partir da Zona Franca de Manaus. Disponível em: < [https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/livro\\_relatoriogt\\_pospandemia\\_v11082020.pdf](https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/livro_relatoriogt_pospandemia_v11082020.pdf)>. Acesso: 17 jan 2022.

HARADA, Marcelo; HARADA, Kiyoshi. **CTN Comentado Artigo po Artigo – 3ª ed-**. São Paulo: Editora Rideel, 2017.

ISKANDAR, Jamil Ibrahim. **Normas da ABNT: Comentadas para Trabalhos Científicos**. Curitiba: Juruá Editora, 2010.

LEMES, Narcilene Moreira Machado; MACHADO, Paulo Henrique Araújo Lemes. **Federalismo Fiscal e Aplicabilidade do Princípio da Redução das desigualdades Regionais**. Curitiba: Editora CRV, 2019.

LINS, Ruy Alberto Costa. **Principais linhas de ação da Superintendência da Zona Franca de Manaus: 1979 – 1985**. Manaus: Imprensa Oficial do Estado do Amazonas, 1979.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário – 41ª Ed**. São Paulo: Malheiros, 2020.

MAIA, Jaime de Mariz. **Economia Internacional e Comércio Exterior**. São Paulo: Atlas, 2003.

MANAUS - **Lei Orgânica de Manaus**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/lei-organica-manaus-am>>. Acesso: 20 jan. 2020.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Mercadorias Fabricadas e Comercializadas dentro da Zona Franca de Manaus – Imunidade Constitucional da COFINS e do PIS – Artigo 40 do ADCT da CF – PARECER**. Disponível em: <<https://gandramartins.adv.br/parecer/mercadorias-fabricadas-e-comercializadas-dentro-da-zona-franca-de-manaus-imunidade->

constitucional-da-cofins-e-do-pis-artigo-40-do-adct-da-cf-parecer/>. Acesso: 15 fev 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Tributação na Zona Franca de Manaus: Comemoração aos 40 anos da ZFM**. São Paulo: MP ed., 2008.

MAZZA, Alexandre. **Manual Direito Tributário - 5ª Ed.** São Paulo: Editora Saraiva, 2019.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação Científica: A pratica de fichamentos, resumos, resenhas**. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MENDES, Armando Dias. **Amazônia e o seu Banco**. Manaus: Editora Valer, 2002.

MOISÉS, Claudia Perrone. **Direito ao Desenvolvimento e Investimentos Estrangeiros**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1998.

NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. **Direito Constitucional Brasileiro: Curso Completo – 2ª ed.** – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades Contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Saraiva, 1992.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **PIS e COFINS Na Prática**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2014.

OLIVEIRA, Jofre Luís da Costa. **Zona Franca de Manaus: Um Estudo sobre a Renúncia Tributária dos Entes Federativos e os Benefícios Sócio Econômicos gerados pelo Modelo– Dissertação de Mestrado - Universidade Federal do Rio Grande do Sul – URGs**. Porto Alegre, 2011. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/35439>>. Acesso: 28 jan. 2022.

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS – Coleção Tributária**. Rio de Janeiro: Freitas Barros Editora, 2006.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano – Coordenadores. **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005.

PEREIRA, Deusamir. **Amazônia (In)sustentável: Zona Franca de Manaus – Estudo e Análise**. Manaus: Editora Valer, 2006.

PETRY, Rodrigo Camamori. **Contribuições PIS/Pasep e COFINS**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

PORTER, Michael E. **A Vantagem Competitiva das Nações**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

RAMOS FILHO, C.A. de M. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019.

RIVAS, Alexandre Almir Ferreira (coord.), José Aroudo Mota, José Alberto da Costa Machado **Impacto virtuoso do Pólo Industrial de Manaus sobre a proteção da floresta amazônica** : discurso ou fato? / coordenadores,. - ed. rev. - Manaus : Instituto I-Piatam, 2009. Disponível em:  
<<https://www.institutopiatam.org.br/publicacoes>>. Acesso: 25/10/2019

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). **PIS – Problemas Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Dialética Editora, 1996.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como Limitação à Competência Impositiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário – 4ª Ed.** São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

SALOMÃO FILHO, Calixto (org.). **Regulação e Desenvolvimento – Novos Temas**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

SALOMÃO FILHO, Calixto (coord.). **Regulação e Desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

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

SILVA, Guilherme Amorim Campos da. **Direito ao Desenvolvimento**. São Paulo: Editora Método. 2004.

SILVA, José Afonso da. Os Princípios Constitucionais Fundamentais. Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região, Brasília, v. 6, n. 4, p. 17-22, out./dez. 1994. Disponível em:< [http://files.camolinaro.net/200000095-a6856a703c/principios\\_constitucionais\\_fundamentais.pdf](http://files.camolinaro.net/200000095-a6856a703c/principios_constitucionais_fundamentais.pdf).

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor,1996.

SOUZA, Nali de Jesus de. **Desenvolvimento Econômico**. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

SCHONTAG, Jose Antonio. **A COFINS – Uma breve história**. Disponível em:< [https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/artigo\\_schontag\\_cofins.pdf](https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/artigo_schontag_cofins.pdf)>. acesso: 25 mar 2021

TOLENTINO, Appio da Silva. **Zona Franca de Manaus em Análise – Razões Jurídicas, Econômicas e Sociais**. Curitiba: Instituto Memória – Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2021.

YMOTO, Hamilton. **A Contribuição Social sobre o Faturamento – COFINS – e o Custeio da Seguridade Social**. São Paulo: Fiuza Editores, 2003.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não Cumulatividade do PIS e da COFINS – Uma Visão Pragmática**. São Paulo: Quartier Latin,2011.

VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. **Princípio da Igualdade e Direito Tributário**.São Paulo: Editora MP, 2009.

VAZ, Alcides Costa. **Amazônia: discursos e realidades**. Boa Vista: Editora UFRR, 2008.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

VIEIRA, Oscar Vilhena; DIMOULIS, Dimitri. Estado de Direito e o Desafio do Desenvolvimento. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

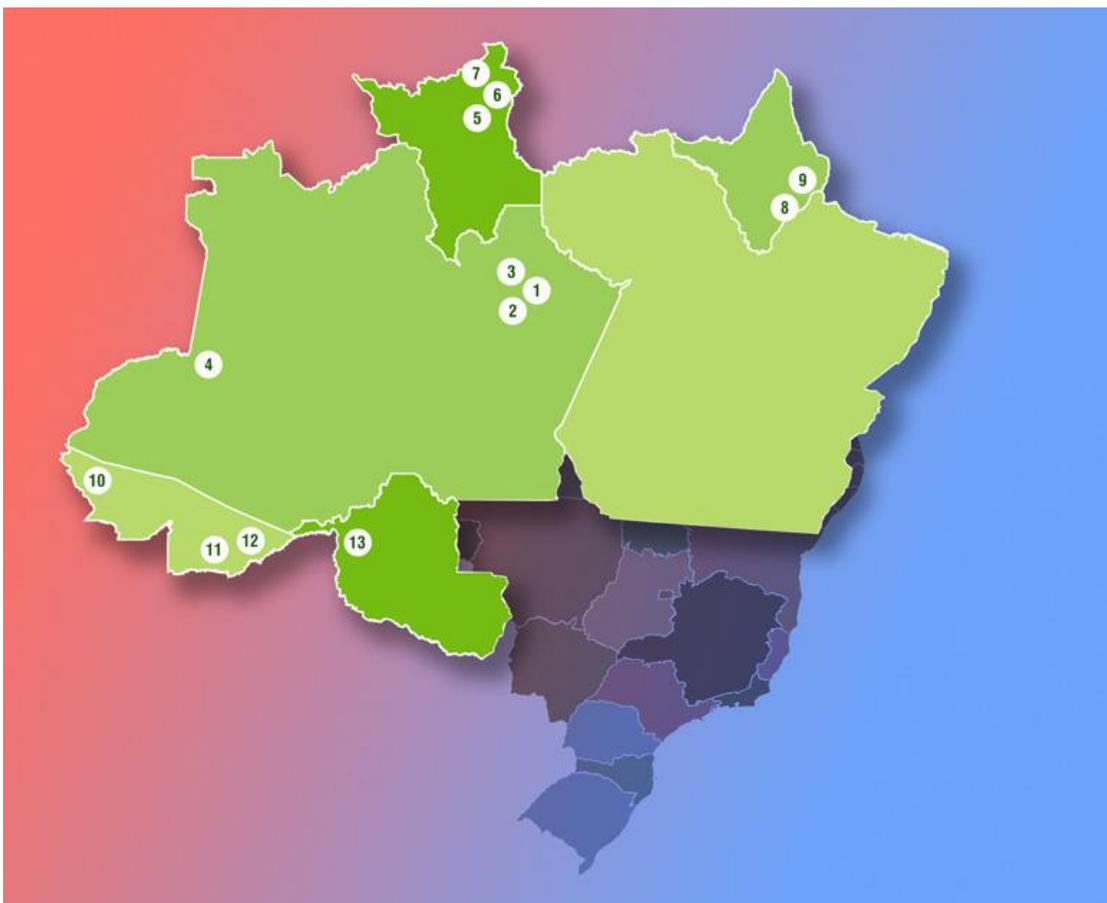
**FIGURA 2 – MAPA DA ZONA FRANCA DE MANAUS E OUTRAS ÁREAS INCENTIVADAS PELA SUFRAMA**

Mapa Zona Franca de Manaus e outras



**FIGURA 3 - MAPA DAS ÁREAS INCENTIVADAS PELA SUFRAMA (ZF e ALC)**

- 1 – Rio Preto da Eva – AM
- 2 – Manaus – AM
- 3 – Presidente Figueiredo – AM
- 4 – Tabatinga – AM
- 5 – Boa Vista – RR
- 6 – Bonfim – RR
- 7 – Pacaraíma – RR
- 8 – Macapá – AP
- 9 – Santana – AP
- 10 – Cruzeiro do Sul – AC
- 11 – Brasileia – AC
- 12 – Epitaciolândia – AC
- 13 – Guajará-mirim – RO



**FIGURA 4 – TAXA PRODES AMAZÔNIA– 2004 A 2021**

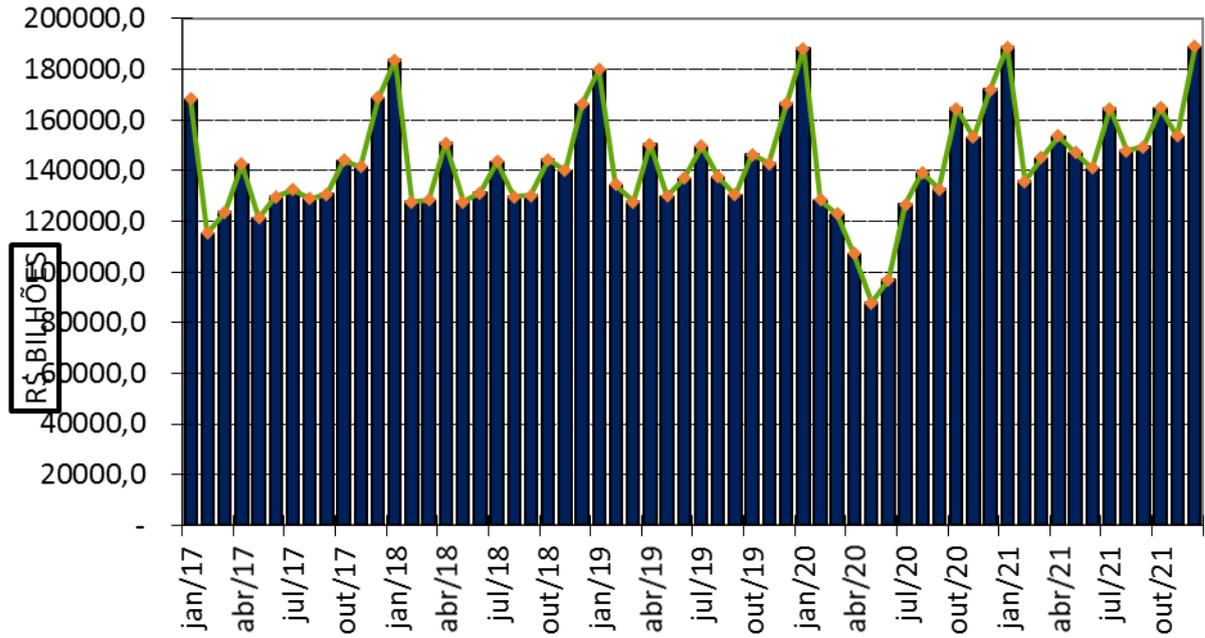
## Taxa PRODES Amazônia - 2004 a 2021 (km2)

| Ano/Estados            | AC         | AM          | AP         | MA        | MT         | PA        | RO         | RR         | TO         | AMZ LEGAL    |
|------------------------|------------|-------------|------------|-----------|------------|-----------|------------|------------|------------|--------------|
| <b>2004</b>            | 728        | <b>1232</b> | 46         | 755       | 11814      | 8870      | 3858       | 311        | 158        | 27772        |
| <b>2005</b>            | 592        | <b>775</b>  | 33         | 922       | 7145       | 5899      | 3244       | 133        | 271        | 19014        |
| <b>2006</b>            | 398        | <b>788</b>  | 30         | 674       | 4333       | 5659      | 2049       | 231        | 124        | 14286        |
| <b>2007</b>            | 184        | <b>610</b>  | 39         | 631       | 2678       | 5526      | 1611       | 309        | 63         | 11651        |
| <b>2008</b>            | 254        | <b>604</b>  | 100        | 1271      | 3258       | 5607      | 1136       | 574        | 107        | 12911        |
| <b>2009</b>            | 167        | <b>405</b>  | 70         | 828       | 1049       | 4281      | 482        | 121        | 61         | 7464         |
| <b>2010</b>            | 259        | <b>595</b>  | 53         | 712       | 871        | 3770      | 435        | 256        | 49         | 7000         |
| <b>2011</b>            | 280        | <b>502</b>  | 66         | 396       | 1120       | 3008      | 865        | 141        | 40         | 6418         |
| <b>2012</b>            | 305        | <b>523</b>  | 27         | 269       | 757        | 1741      | 773        | 124        | 52         | 4571         |
| <b>2013</b>            | 221        | <b>583</b>  | 23         | 403       | 1139       | 2346      | 932        | 170        | 74         | 5891         |
| <b>2014</b>            | 309        | <b>500</b>  | 31         | 257       | 1075       | 1887      | 684        | 219        | 50         | 5012         |
| <b>2015</b>            | 264        | <b>712</b>  | 25         | 209       | 1601       | 2153      | 1030       | 156        | 57         | 6207         |
| <b>2016</b>            | 372        | <b>1129</b> | 17         | 258       | 1489       | 2992      | 1376       | 202        | 58         | 7893         |
| <b>2017</b>            | 257        | <b>1001</b> | 24         | 265       | 1561       | 2433      | 1243       | 132        | 31         | 6947         |
| <b>2018</b>            | 444        | <b>1045</b> | 24         | 253       | 1490       | 2744      | 1316       | 195        | 25         | 7536         |
| <b>2019</b>            | 682        | <b>1434</b> | 32         | 237       | 1702       | 4172      | 1257       | 590        | 23         | <b>10129</b> |
| <b>2020</b>            | 706        | <b>1512</b> | 24         | 336       | 1779       | 4899      | 1273       | 297        | 25         | <b>10851</b> |
| <b>2021*</b>           | 871        | <b>2347</b> | 39         | 363       | 2263       | 5257      | 1681       | 386        | 28         | <b>13235</b> |
| <b>Var. 2021-2020*</b> | <b>23%</b> | <b>55%</b>  | <b>63%</b> | <b>8%</b> | <b>27%</b> | <b>7%</b> | <b>32%</b> | <b>30%</b> | <b>12%</b> | <b>22%</b>   |

<http://www.obt.inpe.br/OBT/assuntos/programas/amazonia/prodes.aceso> 27 jan 2022

**FIGURA 5 – GRÁFICO ARRECADAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RFB – 2017 A 2021**

**GRÁFICO I ARRECADAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES ADMINISTRADOS PELA RFB PERÍODO: JANEIRO DE 2017 A DEZEMBRO DE 2021 (A PREÇOS DE DEZEMBRO/2021 - IPCA)**



**FIGURA 6 – GRÁFICO IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RFB – 2017 A 2021**

