

IX ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: José Roberto Anselmo; Liane Francisca Hüning Pazinato; Luciane Aparecida Filipini Stobe – Florianópolis: CONPEDI, 2026.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-595-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Constituição, Processo e Justiça Social: o papel da jurisdição constitucional na efetivação de direitos

2. Direito tributário. 3. Financeiro. IX Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2026: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

IX ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O Grupo de DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO II teve seus trabalhos apresentados à distância, de forma síncrona, por meio da plataforma virtual específica do CONPEDI, que reuniu, ao vivo, seus integrantes, sob a coordenação dos abaixo signatários, na tarde do dia 24 de junho de 2026, entre as 14:00 h e 18:00 h, durante o IX ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI, realizado entre os dias 22 e 26 de junho de 2026.

As apresentações foram divididas em três blocos de exposições, sendo que, em cada um dos mesmos, houve, pelos autores presentes, a exposição dos respectivos artigos aprovados e expostos, abaixo detalhados, em sequência, sendo, ao final de cada bloco, aberto espaço para o respectivo debate:

O artigo REFORMA TRIBUTÁRIA E PROIBIÇÃO DO RETROCESSO SOCIAL: A PROTEÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS FUNDAMENTAIS COMO LIMITE CONSTITUCIONAL À DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR TRIBUTÁRIO, de autoria de Lisbino Geraldo Miranda do Carmo, Oneide Cristina Souza Lucatti e Flavia Isadora Ribeiro Gomes, examina os efeitos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre a proteção dos direitos sociais fundamentais. Partindo da constatação de que o sistema tributário brasileiro historicamente privilegia a tributação indireta sobre o consumo, onerando mais severamente os contribuintes de menor renda, o estudo investiga se a manutenção dessa lógica, sem mecanismos compensatórios adequados, viola o princípio da proibição do retrocesso social. Com abordagem qualitativa, fundamentada na lógica hipotético-dedutiva e em pesquisa bibliográfica e documental, analisa os limites constitucionais impostos ao legislador tributário, especialmente em relação aos direitos à saúde, à alimentação e à

Zona Franca de Manaus. O estudo analisa o regime constitucional diferenciado conferido aos incentivos fiscais regionais, especialmente à luz do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como a evolução da jurisprudência do STF acerca do creditamento do imposto em operações com insumos desonerados, isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Sustenta que, embora a Corte tenha afastado, em regra, o direito ao crédito presumido nessas hipóteses, reconheceu a excepcionalidade do modelo jurídico-constitucional da Zona Franca de Manaus. Conclui que não há incompatibilidade entre a Súmula Vinculante nº 58 e o Tema 322, mas distinção entre hipóteses jurídicas diversas, sendo inadequada a aplicação automática do entendimento sumulado às operações submetidas ao regime constitucional especial da Zona Franca de Manaus.

O artigo AVALIAÇÃO DA DEFICIÊNCIA PARA REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS) E DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS): A INCONSTITUCIONALIDADE DO CRITÉRIO BIOMÉDICO, de autoria de Edson Pires Junior e Maria De Fatima Ribeiro, analisa a constitucionalidade dos critérios adotados pela Lei Complementar nº 214/2025 para concessão do benefício fiscal de redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS na aquisição de automóveis por pessoas com deficiência. O estudo observa que a legislação recente afasta-se do modelo biopsicossocial consagrado pela Lei Brasileira de Inclusão e pela Convenção sobre os Direitos da Pessoa com Deficiência, adotando critério centrado predominantemente em aspectos biomédicos. Por meio do método dedutivo e de abordagem qualitativa e interdisciplinar, examina os fundamentos constitucionais do conceito jurídico de deficiência e sua aplicação no novo regime tributário. Conclui que a equiparação entre impedimento físico e deficiência viola o paradigma biopsicossocial consagrado no ordenamento jurídico brasileiro, comprometendo a constitucionalidade do benefício fiscal tal como regulamentado.

O artigo GOVERNAMENTALIDADE FISCOAMBIENTAL A PARTIR DO PENSAMENTO DE FOUCAULT: UMA REFLEXÃO QUANTO À TRIBUTAÇÃO VERDE NO BRASIL, de autoria de Monalisa Rocha Alencar, investiga como o conceito

também propõe a criação de um tributo ambiental incidente sobre condutas potencialmente poluidoras e a inclusão da tributação ambiental entre as exceções ao princípio constitucional da não vinculação das receitas de impostos, visando fortalecer políticas públicas de proteção ambiental.

O artigo **TRIBUTAÇÃO, HIPERNOMIA E METAMORFOSE: O MEDO QUE A REFORMA NÃO ELIMINOU**, de autoria de Artur Guedes da Fonseca Mello, examina se a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025 efetivamente elimina a hipernomia tributária, entendida como a proliferação excessiva de normas que produz insegurança jurídica e eleva os custos de conformidade dos contribuintes. Com base em pesquisa bibliográfica e documental, o estudo sustenta que a hipernomia opera como forma indireta de tributação, gerando efeitos que estimulam o inadimplemento, a litigiosidade e a instabilidade normativa. A análise demonstra que, embora a reforma prometa simplificação e neutralidade, a estrutura normativa criada mantém diversos regimes especiais, prevê longo período de transição e depende de ampla regulamentação infralegal, fatores que tendem a perpetuar novas formas de complexidade normativa. Conclui que a reforma promove uma metamorfose da hipernomia, reduzindo algumas de suas manifestações tradicionais, mas inaugurando outras, o que exige acompanhamento crítico permanente por parte da doutrina e das instituições.

O artigo **A REFORMA TRIBUTÁRIA E AS POLÍTICAS DE DESONERAÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DA ALÍQUOTA ZERO DA CESTA BÁSICA NACIONAL COMO INSTRUMENTO BASILAR DE PROTEÇÃO ÀS CAMADAS VULNERÁVEIS**, de autoria de Cecília Moraes de Almeida Lôbo e Erica Divina Oliveira de Almeida, analisa a regressividade do sistema tributário nacional, caracterizado pela imposição de maior carga tributária aos contribuintes com menor capacidade contributiva. Nesse contexto, examina as políticas de desoneração fiscal, especialmente a adoção da alíquota zero para os produtos integrantes da cesta básica nacional, como mecanismo destinado à mitigação dos efeitos da tributação regressiva. Por meio dos métodos empírico e dedutivo, com abordagem qualitativa

instrumento de planejamento tributário e os seus impactos sobre a justiça fiscal no contexto brasileiro. Embora tais estruturas sejam juridicamente admitidas e amplamente utilizadas para organização patrimonial, o estudo demonstra que sua adoção produz relevantes efeitos fiscais, especialmente em relação ao ITCMD, ao Imposto de Renda e ao ITBI. A pesquisa evidencia que a dissociação entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica do patrimônio pode gerar assimetrias tributárias que comprometem a correspondência entre capacidade econômica e carga tributária efetiva. Mediante metodologia qualitativa, baseada em pesquisa bibliográfica, normativa e em estudo de caso simulado, demonstra-se como diferentes formas jurídicas para titularidade de um mesmo patrimônio podem resultar em tratamentos tributários distintos. Conclui-se que, embora formalmente lícito, esse tipo de planejamento pode gerar distorções no sistema tributário, tornando necessária a criação de mecanismos normativos capazes de alinhar a tributação à efetiva realidade econômica do patrimônio.

O artigo O PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE E O DIREITO DIGITAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: CONTRIBUIÇÕES DA ERA DIGITAL PARA A CONCRETIZAÇÃO DO ART. 145, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de autoria de Ricardo Hiroshi Botelho Yoshino e Célia de Oliveira de Santana, examina a relação entre o princípio da simplicidade, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, e o conjunto normativo relacionado ao direito digital, buscando demonstrar como este pode contribuir para a concretização daquele no Sistema Tributário Nacional. Partindo da compreensão dos princípios constitucionais como mandamentos de otimização dotados de força normativa, o estudo identifica cinco eixos de incidência do princípio da simplicidade: atos normativos, regimes jurídicos, mecanismos de cumprimento da obrigação tributária principal, obrigações acessórias e contencioso tributário. Por meio de pesquisa dogmática e bibliográfica, analisa as potencialidades e limitações do direito digital em cada um desses campos. Conclui que a infraestrutura jurídico-técnica proporcionada pela Lei Geral de Proteção de Dados, pela Lei do Governo Digital e pela regulamentação dos sistemas de pagamento constitui condição indispensável para a implementação de mecanismos voltados à simplificação tributária,

artigos, capítulos de livros, dissertações e teses disponíveis em repositórios acadêmicos e periódicos especializados, o autor realiza exame crítico de vinte e oito trabalhos com base na metodologia de análise de conteúdo. Os resultados indicam que a produção científica concentra-se predominantemente na discussão acerca da constitucionalidade formal e material da exação, revelando, por outro lado, assimetrias regionais e escassez de pesquisas empíricas voltadas aos impactos concretos da arrecadação. Conclui-se que, embora exista um campo consolidado de discussão jurídico-normativa, persistem importantes lacunas relacionadas à avaliação dos efeitos da arrecadação sobre as finanças públicas e sobre o financiamento da atividade fiscalizatória minerária.

O artigo A TAXA COMO INSTRUMENTO JURÍDICO DE CUSTEIO DO SERVIÇO DE MANEJO DE RESÍDUOS SÓLIDOS URBANOS (SMRSU) PARA O MUNICÍPIO DE FORTALEZA-CEARÁ, de autoria de Clayton Semir Lima Bustamante, Lucas Antunes Santos e Carlos Cesar Sousa Cintra, analisa a taxa como mecanismo jurídico adequado para o financiamento do Serviço de Manejo de Resíduos Sólidos Urbanos no Município de Fortaleza. O estudo examina os fundamentos constitucionais, financeiros e ambientais desse instrumento, destacando sua compatibilidade com os princípios da referibilidade e da equivalência entre a atuação estatal e o sujeito passivo. A pesquisa investiga os limites de modelos baseados exclusivamente em receitas orçamentárias gerais, evidenciando problemas relacionados à instabilidade fiscal, à competição por recursos públicos e à ausência de previsibilidade financeira. Também analisa as receitas acessórias provenientes da valorização econômica dos resíduos, demonstrando sua insuficiência para garantir a sustentabilidade do serviço. Com abordagem jurídico-dogmática e interdisciplinar, o artigo conclui pela necessidade de reestruturação da taxa como instrumento voltado à sustentabilidade econômico-financeira, à justiça distributiva e à internalização dos custos ambientais.

O artigo A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E SUA UTILIZAÇÃO COMO FERRAMENTA DE CONTROLE NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE SOBRE A PERSPECTIVA DA TEORIA DOS SISTEMAS DE NIKLAS LUHMANN, de autoria de

inteligência artificial exige limites jurídicos claros, especialmente em razão do princípio da legalidade estrita que rege o Direito Tributário.

O artigo EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E JUDICIALIZAÇÃO DA EDUCAÇÃO INFANTIL: EVIDÊNCIAS DO PROGRAMA AUXÍLIO CRECHE NO DISTRITO FEDERAL, de autoria de Mateus Rodarte de Carvalho e Leandro Velloso e Silva, analisa a execução orçamentária do Programa Auxílio Creche como estratégia de prevenção à judicialização das políticas públicas de educação infantil. A partir de revisão bibliográfica, análise normativa e exame de dados oficiais relativos à despesa pública, o estudo investiga como a alocação planejada de recursos pode contribuir para reduzir demandas judiciais por vagas em creches e promover maior equidade social. O trabalho demonstra que o programa, ao oferecer suporte financeiro às famílias de baixa renda, constitui importante instrumento de inclusão social e de atendimento às demandas educacionais contemporâneas. Conclui que a eficiência da execução orçamentária representa elemento essencial para o fortalecimento da governança pública, para a sustentabilidade fiscal e para a efetivação do direito fundamental à educação.

Após aproximadamente 03 horas de apresentações e debates profícuos, foram encerrados os trabalhos do grupo, com congratulações recíprocas.

Prof. Dr. José Roberto Anselmo – CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BAURU –
INSTITUIÇÃO TOLEDO

Profa. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato - UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO
GRANDE (FURG)

Prof. Dra. Luciane Aparecida Filipini Stobe- UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA
REGIONAL DE CHAPECÓ

INAPLICABILIDADE DA SÚMULA VINCULANTE 58 NO CREDITAMENTO DE IPI SOBRE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS

DISTINGUISHING BINDING PRECEDENT NO. 58 IN IPI TAX CREDITS ON INPUTS FROM THE MANAUS FREE TRADE ZONE

Raphael Cabral Teixeira

Resumo

O presente artigo examina a relação entre a Súmula Vinculante nº 58 e a tese firmada no Tema 322 do Supremo Tribunal Federal, com especial enfoque na aplicação do princípio da não cumulatividade do IPI às operações envolvendo insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Analisa-se o regime constitucional diferenciado conferido aos incentivos fiscais regionais, especialmente à luz do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como a evolução da jurisprudência do STF acerca do creditamento de IPI em operações com insumos desonerados, isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Sustenta-se que, embora a Corte tenha afastado, em regra, o direito ao crédito presumido nessas hipóteses, reconheceu a excepcionalidade do modelo jurídico-constitucional da Zona Franca de Manaus, fundado em comando constitucional específico. Conclui-se que não há incompatibilidade entre a Súmula Vinculante nº 58 e o Tema 322, mas verdadeira distinção entre hipóteses jurídicas diversas, sendo inadequada a aplicação automática do entendimento sumulado às operações abrangidas pelo regime constitucional especial da Zona Franca de Manaus.

Palavras-chave: Ipi, Não cumulatividade, Zona franca de manaus, Súmula vinculante 58, Incentivos fiscais regionais

Abstract/Resumen/Résumé

This article examines the relationship between Binding Precedent No. 58 and the thesis established under Theme 322 of the Brazilian Supreme Federal Court, with particular emphasis on the application of the non-cumulativity principle of the Tax on Industrialized

of the binding precedent to transactions covered by the special constitutional regime of the Manaus Free Trade Zone inappropriate.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax on industrialized products, Non-cumulativity, Regional tax incentives, Manaus free trade zone, Binding precedent no. 58

I. Introdução

Na Sessão Plenária de 27/04/2020, o Supremo Tribunal Federal aprovou o enunciado da Súmula Vinculante 58, que estabelece: *“Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade”*. O texto decorre da Proposta de Súmula Vinculante nº 26, de 14/04/2009.

Diversos precedentes levaram a Suprema Corte a aprovar o referido enunciado. Dentre eles, vale citar os julgamentos dos seguintes Recursos Extraordinários: 352.854/PR; 353.657/PR; 370.682/SC; 371.964/RS; 407.823/MG; 501.641/AL; 566.819/RS e, especialmente, o 398.365/RS, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral. Este histórico de decisões¹ atesta que, durante vários anos, o Supremo Tribunal Federal firmou seu posicionamento no sentido de que *“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.”*²

Ocorre que, em 25/04/2019, o STF havia firmado entendimento no Tema 322 de Repercussão Geral, no sentido de que *“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 constante do artigo 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do artigo 40 do ADCT”*.

Daí o questionamento: diante da superveniência e abrangência do enunciado da Súmula Vinculante 58, teria sido superado o entendimento da tese fixada no Tema 322, que trata especificamente da Zona Franca de Manaus? Em outras palavras: ainda há direito ao creditamento de IPI em relação aos produtos fabricados na Zona Franca de Manaus e adquiridos por empresas estabelecidas fora dessa região?

II. Regime Constitucional da Zona Franca de Manaus

Para o caso em análise são especialmente relevantes os dispositivos constantes da Constituição Federal no art. 153, inciso IV e § 3º, especialmente quanto à referência de que o

¹ A evolução da jurisprudência do STF sobre a matéria será explorada no item III deste trabalho.

² STF, Repercussão Geral no RE 398.365/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, p. 27/08/2015.

IPI será seletivo e não cumulativo.³ Tais dispositivos precisam ser analisados na perspectiva do todo orgânico que é a Constituição, que deve ser interpretada à luz dos princípios que a informam, inseridos em diversos de seus artigos, dentre os quais vale destacar o art. 3º, III, que prevê ser um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.⁴

Para o efeito de atingir esses objetivos o art. 165, § 7º da CF insere entre as funções dos orçamentos públicos, uma atitude proativa no sentido de realizar tais finalidades. Confira-se: “Os orçamentos previstos no § 5º, I⁵ e II⁶, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”(grifei)

Ao cuidar, especificamente do desenvolvimento e da redução das desigualdades regionais, o art. 43 da CF preceitua que os incentivos regionais compreenderão isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas.⁷ E, nesta linha, acrescenta exceção à regra do tratamento igualitário devido aos Estados Federados, quando estabelece no art. 151, I, *in fine*, que é vedado à União “*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*,

³ “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;

III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;

IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.”

⁴ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

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

⁵ Art. 165, § 5º, I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;

⁶ Art. 165, § 5º, II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social com direito a voto;

⁷ “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”;

admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”.

Por último, ainda no texto constitucional, mas, já agora, em seu Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, foi expressamente previsto:

*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.*⁸

Esse dispositivo foi, por força da edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, complementado para o efeito de extensão de seu prazo de vigência⁹. A EC 83/2014, de 05/08/2014, acrescentou 50 anos ao prazo fixado pelo artigo 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT¹⁰.

O ano de 2073 passou então a ser a data limite de vigência da Zona Franca de Manaus e do sistema de incentivos fiscais que ela representa.

No quanto diz respeito à isenção de IPI gozada pelos produtores sediados na Zona Franca de Manaus, devem ser rememorados os dispositivos inseridos no Decreto-lei nº 288/67, que regula a Zona Franca de Manaus¹¹.

⁸ Esclarecedor o comentário do Prof. Ives Gandra Martins: “O parágrafo único, a meu ver, é aplicável apenas para os novos empreendimentos. A lei federal poderá, quanto a estes, alterar os critérios que venham a disciplinar ou que disciplinaram a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. A evidência, se a lei prejudicar a manutenção dos incentivos, será inconstitucional, visto que poderá, de rigor, criar tais dificuldades que inviabilizem o estímulo regional que a \constituição houve por bem temporariamente manter. A correta interpretação não permite que os critérios para disciplinar a aprovação de projetos possam ser redutores dos incentivos”. (MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil, 9º volume, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000, p. 377)

⁹ “Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

¹⁰ “Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

¹¹ “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”.

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.

§ 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 (posições 3303 a 3307 da Tarifa Aduaneira Brasileira – TAB), se destinados, exclusivamente a consumo interno na Zona Franca de Manaus ou quando produzidos com utilização

Na verdade, para os efeitos do art. 9º, interessa apenas a redação do § 7º, do art. 7º. O caput e os parágrafos de 1 a 5 do art. 7º dizem respeito exclusivamente ao Imposto de Importação¹², o § 6º estabelece a competência para aprovação dos projetos¹³ e o § 8º, tal como um glossário, define o que seja produto industrializado, remetendo à legislação do IPI e conceitua, ainda, o que seja processo produtivo básico¹⁴. Pois, vejamos o que diz o § 7º. Na sua dicção, a isenção do IPI somente será deferida a produtos industrializados produzidos na Zona Franca de Manaus, que atendam aos seguintes requisitos:

§ 7º A redução do Imposto sobre Importação, [leia-se, a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados] de que trata este artigo, somente será deferida a produtos industrializados previstos em projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA que: (Parágrafo incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

I - se atenha aos limites anuais de importação de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, constantes da respectiva resolução aprovatória do projeto e suas alterações; (Inciso incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

II - objective: (Inciso incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

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)

(...)

Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Art. 6º As mercadorias de origem estrangeira estocadas na Zona Franca, quando saírem desta para comercialização em qualquer ponto do território nacional, ficam sujeitas ao pagamento de todos os impostos de uma importação de exterior, a não ser nos casos de isenção prevista em legislação específica.

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30/12/91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do país, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei (Incluído pela Lei 8.387, de 30/12/91)

¹² Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem, na conformidade do § 1º deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB)

¹³ § 6º Os Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia estabelecerão os processos produtivos básicos no prazo máximo de cento e vinte dias, contado da data da solicitação fundada da empresa interessada, devendo ser indicados em portaria interministerial os processos aprovados, bem como os motivos determinantes do indeferimento. (Redação dada pela Lei nº 10.176, de 2001)

¹⁴ § 8º Para os efeitos deste artigo, consideram-se: a) produtos industrializados os resultantes das operações de transformação, beneficiamento, montagem e recondicionamento, como definidas na legislação de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados; (Alínea incluída pela Lei nº 8.387, de 30.12.91); b) processo produtivo básico é o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto. (Alínea incluída pela Lei nº 8.387, de 30.12.91).

- a) o incremento de oferta de emprego na região; (Alínea incluída pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)*
- b) a concessão de benefícios sociais aos trabalhadores; (Alínea incluída pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)*
- c) a incorporação de tecnologias de produtos e de processos de produção compatíveis com o estado da arte e da técnica; (Alínea incluída pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)*
- d) níveis crescentes de produtividade e de competitividade; (Alínea incluída pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)*
- e) reinvestimento de lucros na região; e (Alínea incluída pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)*
- f) investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico. (Alínea incluída pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)*

Particularmente, no quanto refere ao aproveitamento do crédito de IPI pelos adquirentes situados em todo o território nacional, vale transcrever o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75:

Art. 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.

Este dispositivo criou, portanto, hipótese de isenção subjetiva regional do IPI, diversa das demais hipóteses de desoneração do referido imposto e a subordinou à aprovação pela SUFRAMA.

A verificação dos projetos produtivos e de sua adequação para efeito do gozo dos benefícios fiscais foi atribuída ao Conselho de Administração da SUFRAMA¹⁵, como estabelece o Decreto nº 72.423/73¹⁶, redação dada pelo Decreto nº 76.801/75.

¹⁵ Composição estabelecida pela Lei Complementar Nº 134, de 14 de janeiro de 2010.

Art. 1º O Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus, órgão da estrutura regimental da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA tem por finalidade definir diretrizes, planos, programas, projetos e ações a serem desenvolvidas na área de atuação da Suframa.

¹⁶ *Art. 1º Os órgãos deliberativos da Superintendência da Zona Franca de Manaus SUFRAMA, da Superintendência do Vale do São Francisco - SUVALE e do Departamento Nacional de Obras Contra as Secas - DNOCS, entidades de desenvolvimento sub-regional, como as define os artigos 12, 13, inciso I e II, e 14, do*

A competência fiscalizadora sobre os projetos desenvolvidos na Zona Franca de Manaus foi atribuída conforme a Estrutura Regimental vigente da SUFRAMA, aprovada pelo Decreto nº 7.139/2010.¹⁷:

Como se vê, as atividades incentivadas desenvolvidas na Zona Franca de Manaus são aprovadas, acompanhadas, avaliadas e fiscalizadas pelo órgão regional de fomento, sendo os benefícios fiscais regionais aqueles previstos pela legislação anterior à Constituição Federal de 1988, que os absorveu e garantiu sua continuidade até o ano de 2073.

III. O Creditamento de IPI

A jurisprudência do Supremo Tribunal a respeito da matéria tem sofrido incompreensões dada a superposição de decisões que tratam de direito ao crédito de IPI, quando

Decreto nº 66.882, de 16 de julho de 1970, passam a denominar-se Conselhos de Administração. Art.6º. Compete aos Conselhos.

Parágrafo Único. Além das competências estabelecidas neste artigo, ao Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus compete, ainda a aprovação de projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, bem como estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos".

¹⁷ *Art. 1º A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, tem como finalidade promover o desenvolvimento socioeconômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações: (...)*

VI - administrar a concessão de incentivos fiscais. (...)

Art. 4º Ao Conselho de Administração da SUFRAMA compete:

I - aprovar: (...)

c) os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, bem como estabelecer normas, exigências, limitações e condições para a aprovação dos referidos projetos; e (...)

Art. 17. A Superintendência Adjunta de Projetos compete planejar, coordenar e supervisionar a execução de atividades relativas a:

I - análise de projetos industriais, agropecuários e de prestação de serviços com vistas à concessão de incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA;

II - análise e aprovação da listagem dos insumos importados destinados à industrialização de produtos na Zona Franca de Manaus; (...)

Art. 18. A Superintendência Adjunta de Operações compete planejar, coordenar e supervisionar a execução de atividades relativas a:

I - controle da entrada física e documental de mercadorias nacionais e documental de mercadorias estrangeiras, incentivadas, na área de atuação da SUFRAMA;

II - cadastro e habilitação de empresas que venham a pleitear os incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA;

III - administração das operações finalísticas das unidades descentralizadas, em articulação com as demais unidades da SUFRAMA;

IV - acompanhamento da operacionalização das atividades de entrepostagem de mercadorias na área de atuação da SUFRAMA; e

V - análise, controle, acompanhamento e avaliação da operacionalização dos processos relativos a programas especiais de exportação.

as operações anteriores tenham sido beneficiadas por imunidade, isenção ou alíquota zero, e que não se tenham realizado ao abrigo das regras próprias da Zona Franca de Manaus.

Ao longo de tortuosa evolução, que tem início com o julgamento do RE 212.484, o Tribunal sinalizou de maneira muitas vezes contraditória, ensejando que cada interessado interprete o pensamento da Corte como melhor lhe convenha. Essas vacilações chegaram a ser denominadas por um dos integrantes do Tribunal de “infidelidade doutrinária”, mas que traduzem apenas exercício de discriminação autorizada quando se cuida de dar tratamento diferente aos desiguais.

O julgamento do RE 212.484¹⁸ resultou no reconhecimento do direito ao creditamento do IPI, em hipótese que dizia respeito à aquisição de insumos produzidos na Zona Franca de Manaus. O feito que deu origem ao mencionado recurso extraordinário fora proposto por um produtor de bebidas e dizia respeito aos concentrados produzidos na Zona Franca de Manaus.

Quase dez anos após haver sido estabelecido este precedente específico, o Sr. Min. Gilmar Mendes, em Agravo Regimental no RE 444.267¹⁹, acatou a argumentação da Fazenda Nacional que afirmava a impossibilidade de creditamento de IPI, quando da aquisição de matérias primas e produtos isentos, dado que, nestes casos, não há valor pago na operação anterior nem, conseqüentemente, crédito a ser compensado nas operações subsequentes.

Poucos meses depois, retornou a julgamento o RE 370.682, Rel. Min. Ilmar Galvão e foi apresentado o RE 353.657, Rel. Min. Marco Aurélio para julgamento conjunto²⁰ e o Tribunal Pleno teve ocasião de estabelecer o seu entendimento a respeito do princípio da não-cumulatividade. Resumidamente, para o STF, este princípio somente assegura que a carga fiscal na cadeia produtiva não seja superior ao tributo devido na última operação. Desfizeram-se as distinções entre as diversas desonerações tributárias ao seguinte argumento: se isenção, alíquota zero e não incidência não promovem ônus tributário, também não podem resultar em crédito.

Dois anos mais tarde, o Tribunal revisitou o tema, mediante a análise, em uma mesma sessão, dos REs 475.551²¹, Rel. Min. Cezar Peluso, 460.785²², Rel. Min. Marco Aurélio e 562.980²³, Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Sem desviar da orientação já pacificada, o

¹⁸ Julgado pelo Plenário do STF em 05/03/98, transitado em julgado em 10/12/1998.

¹⁹ Julgado pela 2ª Turma do STF, em 18/02/2007, transitado em julgado em 28/04/2008.

²⁰ Julgados em 25/06/2010.

²¹ Julgado pelo Plenário do STF em 06/05/2009, acórdão publicado em 13/11/2009.

²² Julgado pelo Plenário do STF em 06/05/2009, transitado em julgado em 27/04/2012.

²³ Julgado pelo Plenário do STF em 06/05/2009, transitado em julgado em 23/09/2013.

Tribunal, então, por primeira vez, considerou os efeitos da incidência do art. 11, da Lei nº 9.779/99²⁴. E concluiu que, com o advento do referido art. 11, da Lei nº 9.779/99 reconhecia-se o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero. Para tanto, autorizou o referido texto legal a utilização dos mecanismos da restituição ou do ressarcimento, quando se mostrasse impossível ao produtor promover a compensação na saída de outros produtos tributados pelo IPI, na forma disposta pelos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96.

Ou seja, hoje é possível afirmar que o STF evoluiu no sentido de considerar que todas as desonerações de IPI impedem o posterior creditamento. Na dicção constitucional, o princípio da não-cumulatividade, norteador do IPI tem sua exata realização na medida em que o valor tributado final não exceda o quanto recolhido em cada uma das fases de produção.

É, porém, assegurado pelo Tribunal o creditamento dos valores que seriam devidos na aquisição de produtos isentos na origem, desde que se faça presente regra isentiva especial. Essa posição jurisprudencial tem sido resguardada ao longo de todos os debates que a questão suscitou.

Note-se que o relator do RE 566.819²⁵, Min. Marco Aurélio, após ser acompanhado pela maioria, fez questão de afirmar ao final do julgamento *“que, neste caso concreto, não estamos apreciando a questão quando existe uma norma prevendo o creditamento. (...) E, portanto, não contrariamos a meu ver o precedente que resultou do RE 212.484”* (grifei) ²⁶.

Também a Ministra Cármen Lúcia, que proferiu voto vista, fez a mesma advertência: *“no caso da ZFM é diferente”* ²⁷. Em voto-vista quando da mesma assentada, a Ministra Ellen Gracie afirmou:

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 de 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.(...)

²⁴ Lei nº 9.779/99, Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

²⁵ Julgado pelo Plenário em 29/09/2010, transitado em julgado em 18/11/2013.

²⁶ Notas taquigráficas da sessão de julgamento do RE 566.819.

²⁷ Notas taquigráficas da sessão de julgamento do RE 566.819.

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).²⁸

A regra isentiva especial, para empresas que tenham mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, vai inscrita no art. 9º do Decreto-lei nº 288/67 que assegura a isenção de IPI nas saídas de mercadorias produzidas naquela região, desde que, nos termos do § 7º do art. 7º: a) os produtos resultem de projeto aprovado pela SUFRAMA; e, b) o projeto objetive o incremento de oferta de emprego na região, a concessão de benefícios sociais aos trabalhadores, a incorporação de tecnologia, níveis crescentes de produtividade e competitividade, reinvestimento de lucros na região e, investimento na formação e capacitação de recursos humanos.

Já o aproveitamento dos créditos é garantido pelo art. 6º do Decreto lei nº 1.435/75, que introduziu a obrigatoriedade de utilização de matéria prima regional. A adequação do comportamento das empresas ao projeto produtivo básico e às exigências de conteúdo regional submetem-se à fiscalização do órgão criado para gerir e promover o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, a SUFRAMA.

Fora de qualquer dúvida, a competência fiscalizadora sobre os projetos desenvolvidos na Zona Franca de Manaus foi atribuída à SUFRAMA, nos termos do Regimento Interno vigente que foi aprovado pelo Decreto nº 7.139/2010²⁹. Nele estão estabelecidas as

²⁸ Voto-vista constante das notas taquigráficas da sessão de julgamento do RE 566.819.

²⁹ Art. 1º A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, tem como finalidade promover o desenvolvimento socioeconômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando à inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações:

I - identificar oportunidades com vistas à atração de empreendimentos para a região;

II - identificar e estimular investimentos públicos e privados em infraestrutura;

III - estimular e fortalecer os investimentos na formação de capital intelectual e em ciência, tecnologia e inovação pelos setores público e privado;

IV - intensificar o processo de articulação e de parceria com órgãos e entidades públicas e privadas;

V - estimular ações de comércio exterior; e

VI - administrar a concessão de incentivos fiscais.

(...)

Art. 4º Ao Conselho de Administração da SUFRAMA compete:

I - aprovar:

a) as diretrizes gerais para a elaboração dos planos anuais e plurianuais de trabalho;

b) o seu regimento interno;

c) os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, bem como estabelecer normas, exigências, limitações e condições para a aprovação dos referidos projetos; e

(...)

competências para aprovação acompanhamento e fiscalização dos projetos que venham a se beneficiar das isenções regionais especificamente criadas para fomentar o desenvolvimento regional.

É importante notar que tanto o Decreto-lei 288/67, quanto o Decreto-lei nº 1.435/75 são diplomas anteriores à Constituição Federal de 1988 e estabelecem o regime jurídico de isenções fiscais vigente à época da promulgação da nova ordem jurídica. A Constituição de 1988 colheu esse particular regime jurídico e lhe deu renovado suporte, fixando seu prazo vigência no art. 40 do ADCT, posteriormente estendido por força da inclusão do art. 92 (EC nº 42/2003).

É por tal razão que a jurisprudência do STF, mesmo tendo se orientado no sentido de recusar o aproveitamento de créditos presumidos de IPI, quando inócua a cumulatividade, sempre ressalvou cuidadosamente a situação da Zona Franca de Manaus.

Foi por ocasião da apreciação da ADI nº 310, Rel. Min. Cármen Lúcia, que o Tribunal teve ocasião de reafirmar, com absoluta precisão, seu posicionamento no quanto diz respeito aos benefícios fiscais aplicáveis aos produtos oriundos da Zona Franca de Manaus. Em seu voto condutor, a ilustre Relatora reproduziu expressões trazidas pelo Relator da Medida Cautelar, Min. Sepúlveda Pertence, para quem “... *admitir-se que preceitos infraconstitucionais reduzam ou eliminem os favores fiscais existentes esvaziaria de eficácia real o preceito constitucional*”. (grifei)

Art. 17. À Superintendência Adjunta de Projetos compete planejar, coordenar e supervisionar a execução de atividades relativas a:

I - análise de projetos industriais, agropecuários e de prestação de serviços com vistas à concessão de incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA;

II - análise e aprovação da listagem dos insumos importados destinados à industrialização de produtos na Zona Franca de Manaus;

III - acompanhamento, fiscalização e avaliação de projetos industriais, agropecuários e de prestação de serviços;

IV - administração da ocupação de áreas dos Distritos Industrial e Agropecuário; e

V - análise e fiscalização de projetos de engenharia e arquitetura relativos a obras em áreas do Distrito Industrial Marechal Castelo Branco.

Art. 18. À Superintendência Adjunta de Operações compete planejar, coordenar e supervisionar a execução de atividades relativas a:

I - controle da entrada física e documental de mercadorias nacionais e documental de mercadorias estrangeiras, incentivadas, na área de atuação da SUFRAMA;

II - cadastro e habilitação de empresas que venham a pleitear os incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA;

III - administração das operações finalísticas das unidades descentralizadas, em articulação com as demais unidades da SUFRAMA;

IV - acompanhamento da operacionalização das atividades de entrepostagem de mercadorias na área de atuação da SUFRAMA; e

V - análise, controle, acompanhamento e avaliação da operacionalização dos processos relativos a programas especiais de exportação.

No caso, o tributo de que se cuidava era o ICMS, cujo sistema constitucional foi alterado pela Carta de 1988, havendo incongruências entre seu perfil antes e depois da promulgação do novo estatuto nacional. Mesmo anteriormente à redação da Constituição vigente, já se criara, para as hipóteses de concessão ou revogação de isenções de ICM, a obrigatoriedade de celebração e ratificação de convênios entre os Estados, regra estabelecida a partir da Lei Complementar nº 24/75. Esse mesmo diploma, todavia, estabelecera expressa norma garantidora da permanência da situação de incentivo especial concedida à Zona Franca de Manaus, quando dispôs:

Art. 15 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas. (grifei)

O Sr. Governador do Amazonas questionava, na ADI nº 310, a higidez constitucional dos Convênios 1, 2 e 6, de 30/05/90 que, respectivamente: (a) excluía o açúcar de cana do benefício da não incidência do ICMS quando da remessa para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus (Convênio nº 1); (b) revogava a isenção concedida pelo Convênio nº 65/88 e fixava níveis de tributação na remessa de produtos industrializados semi-elaborados para o município de Manaus (Convênio nº 2); e (c) cancelava o benefício da manutenção de crédito resultante da não incidência do ICMS nas operações de remessa de mercadoria nacional para a Zona Franca de Manaus (Convênio nº 6). De modo que o STF foi chamado a determinar a prevalência entre duas normas constitucionais: a que atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para disporem sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS (C.F. Art. 155, § 2º, XII, g) e a que estabelece a continuidade do regime de incentivos fiscais à Zona Franca de Manaus (ADCT, art. 40).

Ao resolver esse aparente impasse, a eminente Relatora assim se expressou:

A norma constitucional transitória invocada pelo Autor impôs a preservação do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, restringindo, assim, o exercício da competência conferida aos Estados e ao Distrito Federal no corpo normativo permanente da Constituição de 1988, pela não incidência constitucionalmente qualificada instituída pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”. (...) O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus foi alçado à estatura constitucional pelo art. 40 do ADCT, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária”. (...) A desoneração dessas operações também foi estendida às hipóteses de incidência do imposto acrescentadas pela ordem constitucional vigente, pois o ICMS atual é o antigo ICM. (grifei)

Todo o bem fundamentado raciocínio encaminhou a ilustre Relatora à conclusão de que a eficácia real do art. 40 do ADCT conduz à manutenção inalterada da situação de benefício fiscal existente por ocasião da edição da C.F. de 1988, até que venha a ocorrer o elemento extintivo contido na própria norma.

A adesão da unanimidade dos Srs. Ministros do STF, em composição completa (sessão de 19/02/2014), torna flagrante a posição da Corte relativamente à extensão que se deva dar ao tratamento diferenciado que o constituinte originário estabeleceu visando o desenvolvimento da região amazônica.

Em ocasiões anteriores, o STF já manifestara eloquentemente sua compreensão do alcance da norma inserida no art. 40 do ADCT. Veja-se a ementa do julgamento produzido quando da apreciação da Medida Cautelar na ADI nº 2.348, Rel. Min. Marco Aurélio, in DJ de 07/11/03:

Zona Franca De Manaus – Preservação Constitucional
Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988.

Quando da apreciação da Medida Cautelar na ADI nº 1.799, Rel. Min. Marco Aurélio, in DJ de 12/04/02, o ilustre Min. Maurício Corrêa, estribado em sua experiência de membro da Assembleia Nacional Constituinte, repudiava em seu voto o que denominou de “*esvaziamento da Zona Franca de Manaus*”, enquanto o Min. Carlos Velloso esclarecia:

Ora, a Zona Franca implica incentivos fiscais. Sem estes não há Zona Franca. A lei federal pode modificar os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos da Zona Franca de Manaus (ADCT, parágrafo único, art. 40). Não pode, entretanto, suprimir os incentivos fiscais, dado que, se o fizer, estará dispondo contra o caput do art. 40 do ADCT. Porque, não custa repetir, os incentivos fiscais constituem o cerne, a espinha dorsal da Zona Franca.

A questão específica relativa ao direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus foi submetida a reexame pelo Tribunal, no bojo do RE 592.891, no qual reconhecida a repercussão geral. O acórdão, publicado em 20/09/2019, ficou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA

DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE. 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.

Eis a Tese de Repercussão Geral: “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 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.”

Por todo o exposto, é possível declarar, com segurança, que a Súmula Vinculante número 58 encerra a discussão sobre o direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na compra de produtos isentos desse imposto, sem contudo prejudicar o entendimento anterior da Suprema Corte, relativo à Zona Franca de Manaus. As decisões adotadas na ADI 310 e no RE 592.891, estampam o entendimento do STF de que os produtos originários da Zona Franca de Manaus, isentos do IPI, garantem o direito ao crédito para quem os adquire, como se o imposto fosse realmente devido.

O debate, porém, parece não ter se encerrado. No início de julho de 2023, por unanimidade, o colegiado da 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF negou o direito a creditamento de IPI, sobre aquisição de insumos isentos por empresa instalada na Zona Franca de Manaus.³⁰ A decisão expressamente menciona a aplicação da Súmula Vinculante 58. Disse o relator, conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos

A vedação à tomada de crédito nas aquisições isentas por empresas instaladas na Zona Franca de Manaus, em decorrência da isenção do IPI sobre aquisição de insumos no mercado interno ou importadas, conforme

³⁰ Os processos tramitam no CARF sob os números 10283.906417/2009-59 e 10283.906568/2009-15.

genericamente entende o STF no RE 398.365 e Tema 884, além da Súmula Vinculante 58, em nada frustra os objetivos constitucionais de redução das desigualdades regionais. Do ponto de vista econômico tributário, a empresa lá instalada já se encontra integral e efetivamente afastada de qualquer ônus tributário mesmo indireto, quer nas suas entradas, quer nas suas saídas.
(grifei)

IV. A distinção entre a Súmula Vinculante 58 e o Tema 322: o regime constitucional especial da Zona Franca de Manaus

A interpretação do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias tem, como se viu das manifestações do Supremo Tribunal Federal, merecido especial atenção do intérprete da Constituição.

A melhor leitura do dispositivo é aquela que lhe atribui a força de cristalizar em determinado momento do tempo, a saber, na data da promulgação da Constituição Federal de 1988, o regime de benefícios fiscais que constitui o atrativo oferecido aos investidores e industriais a fim de que venham a participar de um esforço nacional de ocupação sustentável da Amazônia, com a criação de emprego e renda que fixem e viabilizem adequadas condições de vida à população daquele recanto longínquo do território nacional.

Não parece pairar dúvida quanto à extensão que é atribuída pelo STF ao dispositivo que fez por manter e resguardar, constitucionalizando-o, o regime de incentivos fiscais destinado a dar viabilidade ao desenvolvimento da região amazônica.

Em muitas ocasiões, o Tribunal manifestou-se sobre este tema. Isto se deu quando do deferimento das medidas cautelares requeridas na ADI nº 2.348, ajuizada pelo Sr. Governador do Amazonas contra dispositivos que afastavam a isenção no recolhimento de COFINS e PIS/PASEP sobre as receitas de vendas efetuadas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (Rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, DJ 7.11.2003), e na ADI nº 1.799, quando suspensa a eficácia de dispositivo que projetava no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus (Rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, DJ 12.4.2002).

Nunca, porém, o Tribunal se manifestou de forma tão clara e contundente quanto o fez ao decidir o mérito da ADI 310, Rel. Min. Cármen Lúcia³¹ e, posteriormente, no RE 592.891,

³¹ Com eloquência afirmou a ilustre Relatora da ADI 310:

“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,

Rel. Min. Rosa Weber. Assim, fica claro que a Súmula Vinculante número 58 do Supremo Tribunal Federal não deve ser aplicada, de maneira geral, a todos os casos que tratam do direito ao crédito de IPI, especialmente considerando a também recente orientação da mesma Corte, em relação aos créditos de IPI oriundos de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus (RE 592.891/SP - Tema 322).

A situação diferenciada da Zona Franca de Manaus cristalizou-se por vontade do constituinte originário e foi reafirmada pela manifestação do constituinte derivado, quando estendeu o seu prazo de vigência³². Por isso, os bens produzidos em seu território gozam de tratamento fiscal ímpar que não pode ser alterado por legislação superveniente e, muito menos, por interpretações administrativas.

Uma nova constituição refunda a ordem social. Tudo quanto com ela seja incompatível, perde validade imediatamente. O que com ela se possa conformar, diz-se recepcionado pela nova ordem. É relativamente raro que uma constituição nova expresse a intenção de manter institutos da ordem jurídica anterior. Quando o faz, é porque os constituintes não desejaram deixar pairar qualquer dúvida quanto a sua permanência e continuidade. Logo,

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.

E explicitou no seu voto a Relatora:

(...) 12. Para preservar o projeto desenvolvimentista concebido sob a vigência da ordem de 1967 para a região setentrional do país, o poder constituinte originário tornou expressa a manutenção, por tempo determinado, da disciplina jurídica existente, afirmando a finalidade de apoio ou fomento para a criação de um centro industrial, comercial e agropecuário na região da Zona Franca de Manaus.

O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus foi alçada à estatura constitucional pelo art. 40 do ADCT, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária”.

Assim, considerando-se não apenas os conceitos de permanência e de transitoriedade, mas também os conceitos de generalidade e de especificidade das normas constitucionais discutidas, não se há cogitar de incompatibilidade do regramento pré-constitucional referente aos incentivos fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus com o sistema tributário nacional surgido com a Constituição de 1988, pelo que persiste 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”.

ADI nº 310, Rel. Min. Cármen Lúcia, Plenário, decisão unânime, em 19/02/14.

³² Veja-se o quanto disse o Sr. Min. Nelson Jobim, por ocasião do julgamento da ADI 2.348 – MC: “... o sistema legal do Decreto-lei nº 288 foi congelado pela Constituição, por força do art. 40 do ADCT, pelo período referido, não podendo, portanto, ser alterado porque é mantida a Zona Franca com a modelagem vigente à época da Constituição. A modelagem era a do Decreto-lei nº 288/67, com eventuais alterações posteriores em outros dispositivos”.

quando a Constituição incorpora expressamente instituto do sistema jurídico anterior, ela o incorpora na sua essência. A essência da Zona Franca de Manaus está no reconhecimento de seu caráter de área de livre comércio de exportação e importação e de incentivos fiscais, nos moldes em que conformada pelo Decreto-lei nº 288/67 e pelo Decreto-lei nº 1.435/75.

É provável que outras instâncias do Poder Judiciário apliquem, indiscriminadamente, o entendimento consolidado na SV 58, inclusive para casos relacionados à Zona Franca de Manaus. Por isso, parece crucial que o STF revise a redação da súmula, seja por iniciativa própria ou por solicitação das partes interessadas, para explicitamente isentar as situações envolvendo incentivos regionais, especialmente a isenção do IPI aplicada aos produtos fabricados na Zona Franca de Manaus. Enquanto não houver tal revisão, novas decisões do CARF, como a supracitada decisão da 1ª Turma da 4ª Câmara, continuarão surpreendendo os contribuintes.

V. Referências Bibliográficas

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

BRASIL. Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Cria a Zona Franca de Manaus. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 1967.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975. Dispõe sobre incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 1975.

BRASIL. Decreto nº 72.423, de 26 de junho de 1973. Dispõe sobre órgãos deliberativos da SUFRAMA. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 1973.

BRASIL. Decreto nº 76.801, de 10 de dezembro de 1975. Altera disposições sobre a SUFRAMA. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 1975.

BRASIL. Decreto nº 7.139, de 29 de março de 2010. Aprova a estrutura regimental da SUFRAMA. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 2010.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre convênios para concessão de incentivos fiscais do ICMS. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 1975.

BRASIL. Lei Complementar nº 134, de 14 de janeiro de 2010. Dispõe sobre o Conselho da SUFRAMA. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 2010.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Legislação tributária federal. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 1996.

BRASIL. Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Dispõe sobre compensação e crédito de IPI. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 1999.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 2003.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 83, de 5 de agosto de 2014. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 2014.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). Processos nº 10283.906417/2009-59 e nº 10283.906568/2009-15.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2000.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Súmula Vinculante nº 58.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário nº 212.484. Plenário, julgado em 5 mar. 1998.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário nº 370.682. Plenário, julgado em 25 jun. 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário nº 353.657. Plenário, julgado em 25 jun. 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário nº 475.551. Plenário, julgado em 6 maio 2009.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário nº 460.785. Plenário, julgado em 6 maio 2009.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário nº 562.980. Plenário, julgado em 6 maio 2009.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário nº 566.819. Plenário, julgado em 29 set. 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário nº 592.891. Plenário, julgado em 2019 (Tema 322 da repercussão geral).

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário nº 398.365. Repercussão geral.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 444.267. Segunda Turma, julgado em 18 fev. 2007.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 310. Plenário, julgado em 19 fev. 2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.348 (medida cautelar).

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.799 (medida cautelar).