

12/12/2023

PLENÁRIO

**ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 1.004
SÃO PAULO**

RELATOR	: MIN. LUIZ FUX
REQTE.(S)	: ESTADO DO AMAZONAS
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS
INTDO.(A/S)	: TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.	: ASSOCIACAO BRASILEIRA DAS INDUSTRIAS DE REFRIGERANTES E BEBIDAS NAO ALCOOLICAS
ADV.(A/S)	: ALEXANDRE KRUEL JOBIM E OUTRO(A/S)

EMENTA: ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. ATOS ADMINISTRATIVOS DO FISCO PAULISTA E DO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE SÃO PAULO - TIT QUE DETERMINAM A SUPRESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A MERCADORIAS ORIUNDAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS CONTEMPLADAS COM INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE. VALIDADE DA CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS ÀS INDÚSTRIAS INSTALADAS OU QUE VIEREM A SE INSTALAR NA ZONA FRANCA DE MANAUS SEM AMPARO EM CONVÊNIO CELEBRADO NO ÂMBITO DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. ARTIGO 15 DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL 24/1975. DISPOSIÇÃO INTEGRANTE DO QUADRO NORMATIVO RECEPCIONADO PELO ARTIGO 40 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. EXCEÇÃO À REGRA DO ARTIGO 155, § 2º, XII, “G”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE DE OS DEMAIS ESTADOS DA FEDERAÇÃO GLOSAREM CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A MERCADORIAS ORIUNDAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS CONTEMPLADAS COM INCENTIVOS FISCAIS

ADPF 1004 / SP

CONCEDIDOS UNILATERALMENTE ÀS INDÚSTRIAS ALI INSTALADAS COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 15 DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL 24/1975. ARGUIÇÃO CONHECIDA E JULGADO PROCEDENTE O PEDIDO.

1. A matéria constitucional suscitada permeia a extensão e significação do princípio federativo, tido por cláusula pétrea, *ex vi* do artigo 60, § 4º, I, da CRFB, bem como a defesa do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais, princípios gerais da atividade econômica e, no caso deste último, objetivo fundamental da República, que embasam o tratamento diferenciado conferido à Zona Franca de Manaus, sendo certo que a glosa por outros entes federativos de créditos tributários relativos a benefícios fiscais decorrentes do regime da Zona Franca de Manaus é tema que merece análise por este Supremo Tribunal Federal por meio de ADPF.

2. O requisito da subsidiariedade não deve ser entendido simplesmente como a ausência de outro meio impugnativo, mas antes no sentido da ausência de outro meio de igual eficácia. Ante a relevância da matéria controvertida e a circunstância de que a decisão proferida na presente arguição terá efeitos vinculantes e *erga omnes*, que não existirão em caso de impugnação em ações de índole subjetiva, resta satisfeito o requisito da subsidiariedade. Precedentes: ADPF 237-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Plenário, DJe de 30/10/2014; ADPF 190, Rel. Min. Edson Fachin, Plenário, DJe de 27/4/2017; ADPF 33, Rel. Min. Gilmar Mendes, Plenário, DJ de 27/10/2006.

3. A Zona Franca de Manaus foi instituída pela Lei federal 3.173/1957 e passou a ter pleno funcionamento com a edição do Decreto-Lei 288/1967, que a definiu 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 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*” (artigo 1º).

4. O § 6º do artigo 23 da Constituição Federal de 1967, com a redação

ADPF 1004 / SP

dada pela Emenda Constitucional 1/1969, dispunha que *“As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”*. Para dar eficácia a referido dispositivo constitucional foi editada a Lei Complementar federal 24/1975. Nada obstante, o artigo 15 da referida lei consignou que sua disciplina *“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”*.

5. A Constituição Federal de 1988, ao tratar do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), sucessor do antigo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), manteve a exigência de deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao tributo, conforme a disciplina de lei complementar (artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB/1988).

6. O constituinte originário também optou por preservar provisoriamente o regime tributário diferenciado da Zona Franca de Manaus, dispondo que *“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”* (artigo 40, caput, do ADCT). O prazo de vigência da regra transitória foi ampliado em 60 (sessenta) anos pelos artigos 92 e 92-A do ADCT, incluídos, respectivamente, pelas Emendas Constitucionais 42/2003 e 83/2014.

7. A vedação à concessão de isenções heterônomas, introduzida pela nova ordem constitucional (artigo 151, III, da CRFB/1988), não tem o condão de restringir aos tributos federais os incentivos fiscais mantidos na Zona Franca de Manaus, vez que *i)* o constituinte originário pode criar exceções às regras e princípios por ele estabelecidos, ainda que considerados cláusulas pétreas, pois não há hierarquia entre normas

ADPF 1004 / SP

constitucionais originárias (ADI 815, Plenário, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* de 10/5/1996; e *ii*) não há a alegada restrição a tributos federais no artigo 40 do ADCT ou na legislação por ele abarcada. Nesse sentido foi a conclusão do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 310, Plenário, Rel. Min. Cármen Lúcia, *DJe* de 9/9/2014, ocasião em que declarou a inconstitucionalidade dos Convênios ICMS 1, 2 e 6, todos de 1990, do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, que suprimiram benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos no âmbito da Zona Franca de Manaus.

8. O âmbito de incidência do artigo 40 do ADCT não se limita aos incentivos fiscais já existentes quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, pois a norma transitória prevê a manutenção da Zona Franca de Manaus *“com suas características”*, isto é, preserva o regime jurídico daquela região enquanto *“área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais”*, não havendo se falar em impossibilidade de criação de novos incentivos fiscais, desde que fundados no arcabouço normativo que disciplina o regime da Zona Franca de Manaus.

9. O artigo 34 do ADCT recepcionou a legislação tributária anterior compatível com a Constituição Federal de 1988, bem como determinou a observância das disposições da Lei Complementar federal 24/1975 quanto aos convênios relativos ao ICMS até o advento de nova legislação sobre a matéria (ADI 902-MC, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 22/4/1994).

10. O artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, que dispensa a prévia autorização em convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS às indústrias instaladas ou que venham a se instalar na Zona Franca de Manaus, está inserido no contexto do regime tributário diferenciado da Zona Franca de Manaus, expressamente mantido pelo artigo 40 do ADCT, não havendo incompatibilidade com o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, do corpo permanente da Constituição Federal, justamente por se tratar de exceção encampada por disposição transitória originária, com o objetivo de promover o desenvolvimento daquela região (artigo 170, VII, da

ADPF 1004 / SP

CRFB/1988).

11. Não há incompatibilidade do artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975 com os artigos 150, II, e 152 da Constituição, que vedam tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente ou entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino, pois cuida-se de norma excepcional fundada no interesse nacional, consubstanciado no desenvolvimento da região amazônica (RE 592.891, Plenário, Rel. Min. Rosa Weber, *DJe* de 20/9/2019, Tema 322 da Repercussão Geral).

12. O artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, além de dispensar a anuência dos demais Estados e do Distrito Federal para a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS às industriais instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, também é categórico ao vedar que as demais Unidades da Federação determinem a exclusão de referidos incentivos fiscais.

13. Os demais Estados da Federação não podem glosar créditos de ICMS relativos à aquisição de mercadorias provenientes da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais amparados no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975 invocando a ausência de prévia autorização em Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ para a concessão do benefício.

14. *“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)”* (ADI 310, Plenário, Rel. Min. Cármen Lúcia, *DJe* de 9/9/2014).

15. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental CONHECIDA e JULGADO PROCEDENTE o pedido, para declarar a

ADPF 1004 / SP

inconstitucionalidade de quaisquer atos administrativos do Fisco paulista e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que determinem a supressão de créditos de ICMS relativos à aquisição de mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus, contempladas com incentivos fiscais concedidos unilateralmente às indústrias ali instaladas com fundamento no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975.

A C Ó R D ã O

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamento virtual de 1º a 11/12/2023, por maioria, conheceu da arguição de descumprimento de preceito fundamental e julgou procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade de quaisquer atos administrativos do Fisco paulista e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que determinem a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais concedidos às indústrias ali instaladas com fundamento no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, nos termos do voto do Relator, vencidos parcialmente os Ministros Cristiano Zanin e Gilmar Mendes, que apenas sugeriam redação diversa para o dispositivo do acórdão.

Brasília, 12 de dezembro de 2023.

Ministro **LUIZ FUX - RELATOR**

Documento assinado digitalmente

12/09/2023**PLENÁRIO****ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 1.004
SÃO PAULO**

RELATOR	: MIN. LUIZ FUX
REQTE.(S)	: ESTADO DO AMAZONAS
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS
INTDO.(A/S)	: TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.	: ASSOCIACAO BRASILEIRA DAS INDUSTRIAS DE REFRIGERANTES E BEBIDAS NAO ALCOOLICAS
ADV.(A/S)	: ALEXANDRE KRUEL JOBIM E OUTRO(A/S)

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR): Trata-se de arguição de descumprimento de preceito fundamental, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS, tendo por objeto autuações do Fisco paulista e decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que invalidaram créditos de ICMS relativos à aquisição de mercadorias oriundas do Estado do Amazonas, contempladas com incentivos fiscais decorrentes do regime da Zona Franca de Manaus.

Como parâmetro de controle, foram indicados os artigos 2º, 3º, III, 170, VII, e 225 da Constituição Federal e 40, 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Em síntese, o Requerente aduziu que o conjunto de decisões proferidas pelo TIT-SP acabou por formar uma jurisprudência no âmbito daquela Corte administrativa que viola frontalmente o plexo de preceitos fundamentais que orbitam a Zona Franca de Manaus, decorrentes do artigo 40 do ADCT. A título de exemplo, menciona a decisão proferida

ADPF 1004 / SP

nos autos do AIIM 4119725-2, cuja ementa possui o seguinte teor:

“ICMS. INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO. Crédito indevido referente ao ICMS destacado em Notas Fiscais emitidas a título de remessa para depósito em Armazém Geral – CFOP 6.905 – por empresa situada no Estado do Amazonas que usufrui de benefício fiscal não autorizado pelo CONFAZ. Assiste razão à Fazenda Pública, uma vez que a matéria já está pacificada nesse E. Tribunal, tendo, inclusive, sido discutida na sessão monotemática realizada no dia 24/03/2022, ocasião na qual, por maioria de votos, decidiu-se pela ilegitimidade de créditos de ICMS de contribuintes paulistas que adquirirem produtos advindos da Zona Franca de Manaus contemplados por benefícios fiscais concedidos sem suporte normativo em Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA CONHECIDO E PROVIDO.”

Argumentou que os julgados não observam o disposto no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, que faz parte do conjunto normativo informador da Zona Franca de Manaus e que dispensa de autorização em Convênio do CONFAZ a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS às empresas instaladas ou que vierem a se instalar no polo industrial de Manaus e, ao mesmo tempo, veda às demais unidades da federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas, ou seja, veda a glosa de créditos fiscais das operações provenientes das indústrias incentivadas da Zona Franca de Manaus. Nesse contexto, pleiteou o reconhecimento da *“impossibilidade de glosa de créditos de ICMS para adquirentes de mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus, relativas a incentivos fiscais regularmente concedidos pelo Estado do Amazonas, nos termos do art. 15 da LC 24/75”*.

Reconsiderarei a decisão que negou seguimento à presente ação por inobservância do requisito da subsidiariedade (Docs. 7 e 22) e, tendo em vista o objeto da presente ação direta e a relevância da matéria versada, determinei a aplicação o rito veiculado pelo artigo 12 da Lei federal

ADPF 1004 / SP

9.868/1999 (Doc. 26).

O Governador do Estado de São Paulo juntou manifestação do Presidente do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, que sustentou, em sede preliminar, a ausência de satisfação do requisito da subsidiariedade, a eventual ofensa reflexa à Constituição Federal, a necessidade de exame de matéria fática e a não caracterização da proteção à Zona Franca de Manaus como preceito fundamental; e, no mérito, aduziu que *“as decisões administrativas em momento algum colocaram em dúvida – e mesmo, nem se poderia colocar, por ser matéria reservada à jurisdição constitucional do E. Supremo Tribunal Federal – a validade e recepção do artigo 15 da lei Complementar nº 24/1975, cuidando somente de interpretar os efeitos jurídicos desse mesmo artigo, em cotejo com o regramento específico do direito ao crédito presente no ordenamento tributário paulista de regência do ICMS (decorrente, como enunciado do comando do art. 36, § 3º, da Lei estadual nº 6374/1989, e próprio, portanto, de interpretação jurídica no plano da eficácia do ato jurídico)”*, de forma que *“as decisões do TIT não violam a preservação da Zona Franca de Manaus ou os princípios da separação dos poderes, do meio ambiente equilibrado e da promoção das desigualdades regionais, observando-se o ordenamento jurídico e preservando o pacto federativo, a isonomia e a livre concorrência”* (Docs. 30 e 31).

O Advogado-Geral da União exarou parecer no sentido da procedência do pedido, nos termos da seguinte ementa:

“Tributário. Créditos de ICMS. Decisões administrativas proferidas pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Glosa de créditos de ICMS de adquirente de mercadorias contempladas com incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus. Violação de preceitos fundamentais de proteção à ZFM (arts. 3º, III, e 170, VII, da Constituição; arts. 40, 92 e 92-A do ADCT). Essa Suprema Corte possui precedente (RE nº 592.891/SP) que reconhece o direito ao aproveitamento de crédito de tributo em situação semelhante à presente. A exigência de deliberação prévia dos Estados-membros e

ADPF 1004 / SP

do DF para a concessão de benefícios fiscais de ICMS ‘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’ (artigo 15 da Lei Complementar nº 24/1975). O controle de constitucionalidade consiste em atribuição exclusiva da função jurisdicional, não extensível a órgão administrativo. Manifestação pela procedência do pedido.”(Doc. 37)

O Procurador-Geral da República também se manifestou no sentido da procedência do pedido, em parecer assim ementado:

“ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AUTUAÇÕES DO FISCO PAULISTA E DECISÕES DO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 15 DA LEI COMPLEMENTAR 24/1975. GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS REFERENTES À AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ORIUNDAS DO ESTADO DO AMAZONAS, CONTEMPLADAS COM INCENTIVOS FISCAIS DECORRENTES DO REGIME ESPECIAL DA ZONA FRANCA DE MANAUS. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA. OFENSA AO ART. 40 DO ADCT. EFICÁCIA DA NORMA CONSTITUCIONAL TRANSITÓRIA QUE DEPENDE DA MANUTENÇÃO DOS FAVORES FISCAIS PREVISTOS NO DECRETO-LEI 288/1967 E NAS DEMAIS LEIS PRÉ-CONSTITUCIONAIS. DISPENSA DE AUTORIZAÇÃO DE CONVÊNIO CELEBRADO NO ÂMBITO DO CONFAZ PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS CONCERNENTES AO ICMS ÀS EMPRESAS INSTALADAS – OU QUE VIEREM A SE INSTALAR – NA ZFM. CONSTITUCIONALIDADE. PARECER PELA PROCEDÊNCIA DO PEDIDO.

1. O quadro normativo pré-constitucional de incentivos fiscais concernentes à Zona Franca de Manaus foi elevado ao plano constitucional, nos termos dos arts. 40, 92 e 92-A, todos do ADCT.

ADPF 1004 / SP

2. A eficácia do art. 40 do ADCT depende da manutenção dos favores fiscais previstos não só no Decreto-Lei 288/1967, como também nas demais leis anteriores à Constituição Federal de 1988, a exemplo da Lei Complementar 24/1975, que dispensa a autorização de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ para a concessão de incentivos referentes ao ICMS às empresas instaladas – ou que vierem a se instalar – na Zona Franca de Manaus (art. 15).

- Parecer pela procedência do pedido, para que o Fisco paulista e o Tribunal de Impostos e Taxas/SP não mais determinem, por ausência de convênio aprovado no âmbito do CONFAZ, a glosa de créditos de ICMS oriundos da aquisição de produtos da Zona Franca de Manaus, sujeitos a tratamento diferenciado de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais." (Doc. 40)

A Associação Brasileira das Indústrias de Refrigerantes e de Bebidas não Alcoólicas - ABIR foi admitida a se manifestar no feito, na qualidade de *amicus curiae* (Doc. 27).

É o relatório.

12/09/2023

PLENÁRIO

**ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 1.004
SÃO PAULO**

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR): Senhora Presidente, eminentes pares, ilustre representante do Ministério Público, senhores advogados aqui presentes, a controvérsia posta em debate cinge-se à constitucionalidade de autuações do Fisco paulista e decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que determinam a supressão de créditos de ICMS relativos à aquisição de mercadorias oriundas do Estado do Amazonas, contempladas com incentivos fiscais decorrentes do regime da Zona Franca de Manaus.

Como parâmetro de controle, foram indicados os artigos 2º, 3º, III, 170, VII, e 225 da Constituição Federal e 40, 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Trata-se de saber se são válidos atos administrativos do Estado de São Paulo que não reconhecem a legitimidade de incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus sem amparo em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), considerado o disposto no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975.

PRELIMINARES:

**Legitimidade ativa *ad causam* do Governador do Estado do Amazonas,
caráter constitucional da controvérsia, natureza de preceito
fundamental das normas que embasam o regime da Zona Franca de
Manaus e satisfação do requisito da subsidiariedade**

ADPF 1004 / SP

O artigo 103 da Constituição de 1988 ampliou consideravelmente a legitimidade ativa para provocar o controle normativo abstrato, antes restrito ao Procurador-Geral da República. Pretendeu, assim, reforçar a jurisdição constitucional através da democratização das suas vias de acesso.

Nesse ponto, ante a ausência de disciplina constitucional específica, coube ao Supremo Tribunal Federal, por meio de construção jurisprudencial, estabelecer algumas balizas interpretativas a respeito da atuação dos legitimados ativos no processo objetivo de controle de constitucionalidade. É o caso da comprovação do requisito da pertinência temática pelos denominados *legitimados especiais*, que tem sido estritamente exigida aos Governadores de Estado, Mesas de Assembleias Legislativas e confederações sindicais e entidades de classe de âmbito nacional.

In casu, o Requerente é Governador de Estado, hipótese de habilitação prevista no inciso V do artigo constitucional supracitado.

Tendo em vista que a controvérsia recai sobre a validade de benefícios fiscais relativos ao ICMS, matéria que a Constituição Federal submete à deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal de forma a evitar a denominada “guerra fiscal”, considero demonstrada a pertinência temática entre o interesse objetivo a ser institucionalmente tutelado pelo Chefe do Poder Executivo estadual e os atos administrativos atacados.

Demais disso, *“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*

ADPF 1004 / SP

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)” (ADI 310, Plenário, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe de 9/9/2014).

Consigno, ainda, que embora o conceito de *preceito fundamental* não seja de fácil definição, considerando-se a inexistência, como corolário do princípio da unidade, de hierarquia entre normas constitucionais, o caso concreto se enquadra em verdadeira *zona de certeza positiva* para fins de cabimento da ADPF.

A matéria constitucional ora suscitada permeia a extensão e significação do princípio federativo, tido por cláusula pétrea, *ex vi* do artigo 60, § 4º, I, da CRFB, bem como a defesa do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais, princípios gerais da atividade econômica e, no caso deste último, objetivo fundamental da República, que embasam o tratamento diferenciado conferido à Zona Franca de Manaus. Dessarte, a glosa por outros entes federativos de créditos tributários relativos a benefícios fiscais decorrentes do regime da Zona Franca de Manaus é tema que merece análise por este Supremo Tribunal Federal por meio de ADPF.

Por fim, entendo preenchido o pressuposto da subsidiariedade, insculpido do § 1º do artigo 4º da Lei federal 9.882/1999. No ponto, trago à baila lição doutrinária de Sua Excelência, o Ministro Roberto Barroso, no sentido de que o requisito da subsidiariedade não deve ser entendido simplesmente como a ausência de outro meio impugnativo, mas antes no sentido da ausência de outro meio de igual eficácia – visto que, saliente-se, o dispositivo legal mencionado se refere expressamente a “*outro meio eficaz de sanar a lesividade*”. *In verbis*:

“(…) A interpretação estrita do art. 4º, §1º, conduzirá, na grande maioria dos casos, à inadmissibilidade da arguição. A ADPF teria, assim, um papel marginal e inglório, tal como antes ocorrera

ADPF 1004 / SP

com o mandado de injunção. (...) É necessária, portanto, uma interpretação mais aberta e construtiva da regra da subsidiariedade.

A questão central aqui parece estar na eficácia do ‘outro meio’ referido na lei, isto é, no tipo de solução que ele é capaz de produzir. Considerando que a decisão na ADPF é dotada de caráter vinculante e contra todos, quando esses efeitos forem decisivos para o resultado que se deseja alcançar, dificilmente uma ação individual ou coletiva de natureza subjetiva poderá atingi-los. É por esse fundamento que merece adesão a posição intermediária e melhor, que vem conquistando a doutrina e a jurisprudência, no sentido de que, tendo em vista a natureza objetiva da ADPF, o exame de sua subsidiariedade deve levar em consideração os demais processos objetivos já consolidados no sistema constitucional. Isso porque, embora seja possível imaginar exceções pontuais, os efeitos da atuação judicial nas vias ordinárias limitam-se, como regra, às partes”.(BARROSO, Luís Roberto. O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro, 8ª edição, São Paulo: Saraiva Educação, 2019).

No mesmo sentido, colaciono os seguintes julgados:

“A mera possibilidade de utilização de outros meios processuais, contudo, não basta, só por si, para justificar a invocação do princípio da subsidiariedade, pois, para que esse postulado possa legitimamente incidir – impedindo, desse modo, o acesso imediato à arguição de descumprimento de preceito fundamental – revela-se essencial que os instrumentos disponíveis mostrem-se capazes de neutralizar, de maneira eficaz, a situação de lesividade que se busca obstar com o ajuizamento desse ‘writ’ constitucional.” (ADPF 237-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Plenário, DJe de 30/10/2014)

“O princípio da subsidiariedade é aferido no momento da propositura da ADPF, de modo que não se depreende qualquer outra ação constitucional com aptidão para evitar a lesividade ao pacto federativo em questão. (...) A ocorrência de coexistência de jurisdições constitucionais estadual e nacional configura a hipótese de suspensão prejudicial do processo de controle normativo abstrato instaurado

ADPF 1004 / SP

perante o Tribunal de Justiça local. Precedentes.” (ADPF 190, Rel. Min. Edson Fachin, Plenário, DJe de 27/4/2017)

“Cabimento de arguição de descumprimento de preceito fundamental para solver controvérsia sobre legitimidade de lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, inclusive anterior à Constituição (norma pré-constitucional). (...) Princípio da subsidiariedade (art. 4º, § 1º, da Lei nº 9.882/99): inexistência de outro meio eficaz de sanar a lesão, compreendido no contexto da ordem constitucional global, como aquele apto a solver a controvérsia constitucional relevante de forma ampla, geral e imediata. (...) A existência de processos ordinários e recursos extraordinários não deve excluir, a priori, a utilização da arguição de descumprimento de preceito fundamental, em virtude da feição marcadamente objetiva dessa ação.” (ADPF 33, Rel. Min. Gilmar Mendes, Plenário, DJ de 27/10/2006)

Ante a relevância da matéria controvertida e a circunstância de que a decisão proferida na presente arguição terá efeitos vinculantes e *erga omnes*, que não existirão em caso de impugnação em ações de índole subjetiva, resta satisfeito o requisito da subsidiariedade.

Destarte, impõe-se o conhecimento da arguição de descumprimento de preceito fundamental.

MÉRITO:

I - Concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus sem amparo em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) - Possibilidade - Artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975 - Disposição integrante do quadro normativo recepcionado pelo artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - Exceção à regra do artigo 155, § 2º, XII,

ADPF 1004 / SP**“g”, da Constituição Federal**

Em síntese, o requerente aduziu que o conjunto de decisões proferidas pelo TIT-SP acabou por formar uma jurisprudência no âmbito daquela Corte administrativa que viola frontalmente o plexo de preceitos fundamentais que orbitam a Zona Franca de Manaus, decorrentes do artigo 40 do ADCT. A título de exemplo, menciona a decisão proferida nos autos do AIIM 4119725-2, cuja ementa possui o seguinte teor:

“ICMS. INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO. Crédito indevido referente ao ICMS destacado em Notas Fiscais emitidas a título de remessa para depósito em Armazém Geral – CFOP 6.905 – por empresa situada no Estado do Amazonas que usufrui de benefício fiscal não autorizado pelo CONFAZ. Assiste razão à Fazenda Pública, uma vez que a matéria já está pacificada nesse E. Tribunal, tendo, inclusive, sido discutida na sessão monotemática realizada no dia 24/03/2022, ocasião na qual, por maioria de votos, decidiu-se pela ilegitimidade de créditos de ICMS de contribuintes paulistas que adquirirem produtos advindos da Zona Franca de Manaus contemplados por benefícios fiscais concedidos sem suporte normativo em Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA CONHECIDO E PROVIDO.”

Argumentou que os julgados não observam o disposto no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, que faz parte do conjunto normativo informador da Zona Franca de Manaus e que dispensa de autorização em Convênio do CONFAZ a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS às empresas instaladas ou que vierem a se instalar no polo industrial de Manaus e, ao mesmo tempo, veda às demais unidades da federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas, ou seja, veda a glosa de créditos fiscais das operações provenientes das indústrias incentivadas da Zona Franca de Manaus. Nesse contexto, pleiteou o reconhecimento da *“impossibilidade de glosa de créditos de ICMS para adquirentes de mercadorias*

ADPF 1004 / SP

oriundas da Zona Franca de Manaus, relativas a incentivos fiscais regularmente concedidos pelo Estado do Amazonas, nos termos do art. 15 da LC 24/75”.

Por sua vez, os Requeridos sustentaram que “*as decisões administrativas em momento algum colocaram em dúvida – e mesmo, nem se poderia colocar, por ser matéria reservada à jurisdição constitucional do E. Supremo Tribunal Federal – a validade e recepção do artigo 15 da lei Complementar nº 24/1975, cuidando somente de interpretar os efeitos jurídicos desse mesmo artigo, em cotejo com o regramento específico do direito ao crédito presente no ordenamento tributário paulista de regência do ICMS (decorrente, como enunciado do comando do art. 36, § 3º, da Lei estadual nº 6374/1989, e próprio, portanto, de interpretação jurídica no plano da eficácia do ato jurídico)”*, de forma que “*as decisões do TIT não violam a preservação da Zona Franca de Manaus ou os princípios da separação dos poderes, do meio ambiente equilibrado e da promoção das desigualdades regionais, observando-se o ordenamento jurídico e preservando o pacto federativo, a isonomia e a livre concorrência”*.

Portanto, o deslinde da controvérsia passa pelo exame da compatibilidade do artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975 com a ordem constitucional vigente, consideradas as disposições dos artigos 151, III; 152; e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal e do artigo 40 do ADCT.

A Zona Franca de Manaus foi instituída pela Lei federal 3.173/1957 e passou a ter pleno funcionamento com a edição do Decreto-Lei 288/1967, que a definiu 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 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”* (artigo 1º).

ADPF 1004 / SP

Outrossim, o § 6º do artigo 23 da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 1/1969, dispunha que “*As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar*”. Para dar eficácia a referido dispositivo constitucional foi editada a Lei Complementar federal 24/1975, cujo artigo 1º assim dispõe:

“Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.”

Nada obstante, o artigo 15 da referida lei consignou que sua disciplina “*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*”.

Ou seja, na ordem constitucional anterior era permitida a concessão unilateral de incentivos fiscais relativos ao ICM pelo Estado do Amazonas às indústrias instaladas na Zona Franca de Manaus, sem que as demais unidades da federação pudessem se opor a tais benefícios.

ADPF 1004 / SP

A Constituição Federal de 1988, ao tratar do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), sucessor do antigo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), manteve a exigência de deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao tributo, conforme a disciplina de lei complementar (artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB/1988).

Ocorre que o constituinte originário também optou por preservar provisoriamente o regime tributário diferenciado da Zona Franca de Manaus, dispondo que *“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”* (artigo 40, caput, do ADCT). O prazo de vigência da regra transitória foi ampliado em 60 (sessenta) anos pelos artigos 92 e 92-A do ADCT, incluídos, respectivamente, pelas Emendas Constitucionais 42/2003 e 83/2014.

Por oportuno, colaciono doutrina de Marco Aurélio Greco sobre o tema:

“A interpretação que se apresenta mais consentânea com a sistemática constitucional e com o próprio Texto Federal é no sentido de que o ICMS atual é o antigo ICM ao qual apenas foram agregadas incidências de serviços. Esta conclusão decorre da análise comparativa dos textos constitucionais.

Cotejando a norma constitucional que estabelecia a materialidade da hipótese de incidência do ICM (art. 23, II, da CF de 1967) com a do atual ICMS (art. 155, I, ‘b’, da CF de 1988), verifica-se que a cláusula que atribui competência aos Estados para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias permaneceu absolutamente inalterada. Nesta parte os textos são literalmente idênticos. Distinguem-se apenas quando o atual prevê a

ADPF 1004 / SP

incidência do ICMS também sobre serviços.

Portanto, na concepção constitucional, trata-se do mesmo imposto. Além disso, nenhum indicador existe na CF de 1988 que possa ser invocado para dizer que o constituinte pretendeu realizar uma ruptura no ordenamento do tributo.

Sendo assim, é de concluir que a legislação anterior que não colida com dispositivos constitucionais atuais foi recebida pela Constituição de 1988, continuando a vigorar plenamente, pela mesma razão, toda jurisprudência, especialmente do STF, construída sobre conceitos não alterados e determinando seu sentido e alcance, continua pertinente.

*Pela mesma razão, o regime jurídico mantido pelo art. 40 do ADCT, embora capte normas disciplinadoras do ICM, é integralmente aplicável ao ICMS previsto no art. 155, I, 'b', da CF de 1988.”(GRECO, Marco Aurélio. “ICMS; operações com destino à Zona Franca de Manaus; interpretação do art. 40 do ADCT; caráter conservativo a caráter dinâmico”, in *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 1, n. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril-junho/1993, pp. 107 e 108)*

Nesse ponto, consigne-se que não prospera o argumento de que os incentivos fiscais mantidos na Zona Franca de Manaus seriam somente aqueles relativos a tributos federais, considerada a vedação à concessão de isenções heterônomas introduzida pela nova ordem constitucional (artigo 151, III, da CRFB/1988), vez que *i*) o constituinte originário pode criar exceções às regras e princípios por ele estabelecidos, ainda que considerados cláusulas pétreas, pois não há hierarquia entre normas constitucionais originárias (ADI 815, Plenário, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 10/5/1996); e *ii*) não há a restrição a tributos federais no artigo 40 do ADCT ou na legislação por ele abarcada. Nesse sentido foi a conclusão desta Corte no julgamento da ADI 310, Plenário, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe de 9/9/2014, ocasião em que declarou a inconstitucionalidade dos Convênios ICMS 1, 2 e 6, todos de 1990, do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, que suprimiram benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos no âmbito da Zona Franca de Manaus.

ADPF 1004 / SP

Também não prospera a tese de que os incentivos fiscais admitidos pelo artigo 40 do ADCT seriam apenas aqueles já existentes quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, pois a norma transitória prevê a manutenção da Zona Franca de Manaus “*com suas características*”, isto é, preserva o regime jurídico daquela região enquanto “*área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais*”, não havendo se falar em impossibilidade de criação de novos incentivos fiscais, desde que fundados no arcabouço normativo que disciplina o regime da Zona Franca de Manaus.

Demais disso, o artigo 34 do ADCT recepcionou a legislação tributária anterior compatível com a Constituição Federal de 1988, bem como determinou a observância das disposições da Lei Complementar federal 24/1975 quanto aos convênios relativos ao ICMS até o advento de nova legislação sobre a matéria, que ainda não foi editada, *in verbis*:

“Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos § 3º e § 4º.

(...)

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, ‘b’, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

Nesse contexto, verifica-se que houve a recepção da Lei Complementar federal 24/1975 pela ordem constitucional em vigor,

ADPF 1004 / SP

conforme já reconhecido por esta Corte (ADI 902-MC, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 22/4/1994).

No caso específico do artigo 15 da referida lei complementar, que dispensa a prévia autorização em convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS às indústrias instaladas ou que venham a se instalar na Zona Franca de Manaus, verifica-se que a norma está inserida no contexto do regime tributário diferenciado da Zona Franca de Manaus, expressamente mantido pelo artigo 40 do ADCT, não havendo se falar em incompatibilidade com o disposto no já mencionado artigo 155, § 2º, XII, “g”, do corpo permanente da Constituição Federal, justamente por se tratar de exceção encampada por disposição transitória originária, com o objetivo de promover o desenvolvimento daquela região (artigo 170, VII, da CRFB/1988).

Pelos mesmos motivos também não se vislumbra incompatibilidade do artigo 15 Lei Complementar federal 24/1975 com os artigos 150, II, e 152 da Constituição, que vedam tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente ou entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino, pois cuida-se de norma excepcional fundada no interesse nacional, consubstanciado no desenvolvimento da região amazônica.

A propósito, destaco trechos do voto da Ministra Rosa Weber proferido no julgamento do RE 592.891, Plenário, DJe de 20/9/2019, Tema 322 da Repercussão Geral:

“(...) ‘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

ADPF 1004 / SP

Ávila na obra citada.

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 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. (...)

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.

(...)

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, 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

ADPF 1004 / SP

os meios materiais utilizáveis. Enfim, Estado democrático é antes noção de sistema político – ou de regime político, como prefere referir-se Burdeau –, o qual abrange não só instituições governamentais formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotadas pela Constituição’.

Ainda, 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 constituinte 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 sub-região 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, 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.’

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.

ADPF 1004 / SP

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.

(...)

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 2.348. 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.

(...)

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.

(...)

A criação e manutenção da Zona Franca de Manaus não deixa de traduzir, instrumento afirmativo voltado, exatamente, à redução de

ADPF 1004 / SP

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 estatuta 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.

(...)

Lembro que toda regra é feita para situações gerais normais, de modo que, adotada essa perspectiva, consideradas as excepcionalidades e peculiaridades, à luz do postulado da razoabilidade, esta regra pode

ADPF 1004 / SP

ser superada se em conflito com a igualdade. 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.”

Destarte, é forçoso reconhecer a recepção do artigo 15 Lei Complementar federal 24/1975 pela Constituição Federal de 1988 e a consequente possibilidade de o Estado do Amazonas, enquanto vigente o artigo 40 do ADCT, conceder incentivos fiscais relativos ao ICMS às industriais instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, dispensada a anuência dos demais Estados e do Distrito Federal.

II - Impossibilidade de os demais Estados da Federação determinarem a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais concedidos unilateralmente às indústrias ali instaladas com fundamento no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975

O artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, além de dispensar a anuência dos demais Estados e do Distrito Federal para a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS às industriais instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, também é categórico ao vedar que as demais Unidades da Federação determinem a exclusão de referidos incentivos fiscais, *in verbis*:

ADPF 1004 / SP

“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.” (grifos nossos)

Assim, não podem os demais Estados da Federação, a pretexto de interpretar o referido dispositivo em cotejo com outras normas, glosarem créditos de ICMS relativos à aquisição de mercadorias provenientes da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais, invocando a ausência de prévia autorização em Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ para a concessão do benefício.

Destarte, forçoso concluir pela inconstitucionalidade dos atos administrativos do Fisco paulista e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que determinam a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus, contempladas com incentivos fiscais concedidos unilateralmente às indústrias ali instaladas com fundamento no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, por ofensa ao disposto no artigo 40 do ADCT.

Nada obstante, ressalte-se, por óbvio, que o regime jurídico excepcional encampado pelo artigo 40 do ADCT alcança apenas a Zona Franca de Manaus, não se aplicando às demais localidades do Estado do Amazonas. Demais disso, o artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975 excepciona da deliberação do CONFAZ apenas os incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos às “indústrias” instaladas ou que venham a se instalar no Zona Franca de Manaus, não alcançando os benefícios concedidos a empresas de natureza estritamente comercial.

Desse modo, é inegável que a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS a contribuintes do Estado do Amazonas situados fora da Zona Franca de Manaus, bem como a contribuintes, ainda que

ADPF 1004 / SP

instalados na referida região, que não realizem atividade industrial, está submetida à prévia autorização dos demais Estados e do Distrito Federal, por meio de deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, sob pena de ofensa ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, por não estarem tais hipóteses abarcadas pelo quadro normativo especial encampado pelo artigo 40 do ADCT.

Ex positis, diante das premissas e fundamentos expostos, **CONHEÇO** da arguição de descumprimento de preceito fundamental e **JULGO PROCEDENTE** o pedido, para declarar a inconstitucionalidade de quaisquer atos administrativos do Fisco paulista e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que determinem a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais concedidos às indústrias ali instaladas com fundamento no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975.

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 1.004

PROCED. : SÃO PAULO

RELATOR : MIN. LUIZ FUX

REQTE.(S) : ESTADO DO AMAZONAS

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS

INTDO.(A/S) : TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DAS INDUSTRIAS DE

REFRIGERANTES E BEBIDAS NAO ALCOOLICAS

ADV.(A/S) : ALEXANDRE KRUEL JOBIM (14482/DF, 188865/SP) E OUTRO(A/S)

Decisão: Após os votos dos Ministros Luiz Fux (Relator) e Cármen Lúcia, que conheciam da arguição de descumprimento de preceito fundamental e julgavam procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade de quaisquer atos administrativos do Fisco paulista e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que determinem a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais concedidos às indústrias ali instaladas com fundamento no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, pediu vista dos autos o Ministro Alexandre de Moraes. Falaram: pelo requerente, o Dr. Giordano Bruno Costa da Cruz, Procurador do Estado do Amazonas; pelo interessado, o Dr. Rafael Souza de Barros, Procurador do Estado de São Paulo; e, pelo *amicus curiae*, o Dr. Alexandre KrUEL Jobim. Plenário, Sessão Virtual de 1.9.2023 a 11.9.2023.

Composição: Ministros Rosa Weber (Presidente), Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça e Cristiano Zanin.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

12/12/2023

PLENÁRIO

**ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 1.004
SÃO PAULO**

VOTO – VISTA

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES: Acompanho o voto proferido pelo Ministro Relator, para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE a ADI 4832 e declarar a inconstitucionalidade dos arts. 1º, 3º, 4º-A, 5º e 7º da Lei 3.830/2012, do Decreto 33.082/2013, dos arts. 27 a 34-A do Decreto 23.994/2003, e declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 13 da Lei 2.826/2003, delimitando sua incidência apenas às indústrias situadas na Zona Franca de Manaus.

De igual modo, acompanho o Ministro Relator e julgo PROCEDENTE a ADPF 1004, para declarar a inconstitucionalidade do conjunto de autuações do Fisco do Estado de São Paulo e das decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo que determinaram a glosa de créditos de ICMS referentes a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus e favorecidas por incentivos fiscais concedidos na forma do art. 15 da Lei Complementar 24/1975.

É o voto.

12/12/2023**PLENÁRIO****ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 1.004
SÃO PAULO**

RELATOR	: MIN. LUIZ FUX
REQTE.(S)	: ESTADO DO AMAZONAS
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS
INTDO.(A/S)	: TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.	: ASSOCIACAO BRASILEIRA DAS INDUSTRIAS DE REFRIGERANTES E BEBIDAS NAO ALCOOLICAS
ADV.(A/S)	: ALEXANDRE KRUEL JOBIM E OUTRO(A/S)

VOTO

O SENHOR MINISTRO CRISTIANO ZANIN (VOGAL): Adoto o relatório do Ministro Luiz Fux, já lançado nos autos.

Adianto que tenho a mesma compreensão do Ministro Relator quanto ao atendimento dos requisitos de admissibilidade da ação de descumprimento de preceito fundamental, bem como quanto aos bem lançados fundamentos a respeito do mérito.

Peço vênia para divergir, apenas, quanto à redação do dispositivo proposto, o qual pode dar ensejo a interpretações que desbordam do objeto da presente ação.

Extrai-se do voto do Ministro Relator, que “o deslinde da controvérsia passa pelo exame da compatibilidade do artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975 com a ordem constitucional vigente, consideradas as disposições dos artigos 151, III; 152; e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal e do artigo 40 do ADCT”.

ADPF 1004 / SP

Neste sentido, destacou o Ministro Luiz Fux:

“No caso específico do artigo 15 da referida lei complementar, que dispensa a prévia autorização em convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS às indústrias instaladas ou que venham a se instalar na Zona Franca de Manaus, verifica-se que a norma está inserida no contexto do regime tributário diferenciado da Zona Franca de Manaus, expressamente mantido pelo artigo 40 do ADCT, não havendo se falar em incompatibilidade com o disposto no já mencionado artigo 155, § 2º, XII, “g”, do corpo permanente da Constituição Federal, justamente por se tratar de exceção encampada por disposição transitória originária, com o objetivo de promover o desenvolvimento daquela região (artigo 170, VII, da CRFB/1988)”.

E concluiu:

“Destarte, é forçoso reconhecer a recepção do artigo 15 Lei Complementar federal 24/1975 pela Constituição Federal de 1988 e a consequente possibilidade de o Estado do Amazonas, enquanto vigente o artigo 40 do ADCT, conceder incentivos fiscais relativos ao ICMS às industriais instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, dispensada a anuência dos demais Estados e do Distrito Federal.

[...]

Assim, não podem os demais Estados da Federação, a pretexto de interpretar o referido dispositivo em cotejo com outras normas, glosarem créditos de ICMS relativos à aquisição de mercadorias provenientes da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais, invocando a ausência de prévia autorização em Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ para a concessão do benefício.

Destarte, forçoso concluir pela inconstitucionalidade dos atos administrativos do Fisco paulista e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que determinam

ADPF 1004 / SP

a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus, contempladas com incentivos fiscais concedidos unilateralmente às indústrias ali instaladas com fundamento no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, por ofensa ao disposto no artigo 40 do ADCT”.

Ante o exposto, devem ser afastadas, no contexto da presente ADPF, as autuações e decisões administrativas que, por interpretação enviesada do art. 15 da Lei Complementar 24/75, determinem a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais sob o fundamento de ausência de autorização do CONFAZ.

Assim sendo, peço vênias ao Ministro Relator para sugerir a seguinte redação para o dispositivo do acórdão, apenas para melhor clareza acerca do provimento:

“JULGO PROCEDENTE o pedido, para declarar a inconstitucionalidade de quaisquer atos administrativos do Fisco paulista e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que, fundamentadas na ausência de autorização do CONFAZ, determinem a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais concedidos às indústrias ali instaladas”.

É como voto.

12/12/2023

PLENÁRIO

**ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 1.004
SÃO PAULO**

RELATOR	: MIN. LUIZ FUX
REQTE.(S)	: ESTADO DO AMAZONAS
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS
INTDO.(A/S)	: TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.	: ASSOCIACAO BRASILEIRA DAS INDUSTRIAS DE REFRIGERANTES E BEBIDAS NAO ALCOOLICAS
ADV.(A/S)	: ALEXANDRE KRUEL JOBIM E OUTRO(A/S)

Senhor Ministro Edson Fachin: Inicialmente, cumpre ter em conta a controvérsia jurídica aqui debatida considerando os precedentes já editados por este STF a fim de harmonizar a presente questão com os entendimentos já consagrados por este Eg. Tribunal acerca da prática de “glosa de créditos” de incentivos fiscais de ICMS no âmbito da Zona Franca de Manaus (ZFM).

Nesse sentido, trata-se de saber se viola a Constituição Federal o estorno proporcional (“glosa de crédito”) de ICMS empreendida pelo Estado de São Paulo, cancelado mediante decisões de seu Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), diante de benefícios fiscais de ICMS concedidos unilateralmente pelo Estado do Amazonas, a partir da interpretação (art.15, da LC 24/75) no sentido da prescindibilidade da autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)

É bem sabido que este Eg. STF tem jurisprudência assente pela inconstitucionalidade dos incentivos fiscais praticados unilateralmente pelos Estados da federação ante vulneração do previsto no art. 155, §2º, XII, “g” (ADI 4481, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, DJe 19.05.2015, ADI 2345, Rel. Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, DJe 05.08.2011); que culminou, inclusive, com a Proposta de Súmula Vinculante n. 69.

ADPF 1004 / SP

Simultaneamente, consta, também, vasta jurisprudência a reconhecer a constitucionalidade, a partir do art.40 (ADCT), dos diferentes regimes especiais de tributação da Zona Franca de Manaus (ZFM), seja no âmbito federal (ADI 310, rel. Min.Cármen Lúcia; ADI 1799, rel.Min. Carlos Velloso; RE 596.614 e 592.891, rel.Min.Cármen Lúcia; ADI 4252, rel.Min.Cármen Lúcia; ADI 5058, rel.Min.Alexandre de Moraes), seja no âmbito do ICMS (ADI 4832, rel.Min.Luiz Fux; ADI 7036, rel.Min. Nunes Marques).

Nesse ambiente de acirrada disputa federativa o Estado de São Paulo, antecipando-se à tutela jurisdicional, promove unilateralmente a edição de normativos com vistas à anular os efeitos dos incentivos fiscais de ICMS nas operações interestaduais com suposto respaldo no art.8º e pela não recepção do art.15, da Lei Complementar 24/75.

Nesse cenário de repleta (in)segurança jurídica na tributação foi editada a Lei Complementar n.160, em 7 de agosto de 2017, a prever procedimento de convalidação dos incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, nos termos em que regulamentado no Convênio n.190, de 15 de dezembro de 2017, e por último, com sua alteração por meio do Convênio n.131/2022, reconhecendo que os incentivos de ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas à ZFM dispensam autorização CONFAZ.

O deslinde da presente Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) demanda necessariamente juízo quanto à recepção dos artigos 8º e 15 da LC24/75 , cujo teor reproduzo a seguir:

“Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

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

ADPF 1004 / SP

Amazonas.”

A meu ver, visualiza-se uma possibilidade interpretativa mais condizente com a atual ordem constitucional, sobretudo, a partir da perspectiva do art.40, ADCT.

Para tanto, propõe-se perquirição levada a efeito nesta ADPF a partir de três questões relativas ao art.15 e inciso I do art. 8º da LC 24/75, a despeito de vencido no julgamento do Tema 490, RG:

a) O art.15 da LC 24/75 foi recepcionado pela Constituição de 1988?

b) Quem possui autoridade constitucional para declarar a nulidade de um ato normativo concessivo de benefício fiscal em desacordo com o art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal?; e

c) À luz do princípio da não cumulatividade, o Estado de São Paulo pode tornar ineficaz crédito fiscal do contribuinte com origem ZFM, com fundamento nos arts. 8º, I, da LC 24/75, e 155, §2º, II, do Texto Constitucional?

Em relação à questão “a” invoco precedente formado por ocasião do julgamento do Tema 322 (RG) que vim a ser, ao final, relator RE 596.614/SP no qual excepcionado direito de crédito quando operação no âmbito ZFM. Muito embora, o distinto tributo em questão (IPI) naquele julgamento as *ratio decidendi* são igualmente aplicáveis considerando o tratamento constitucional conferido à ZFM pelos seguintes normativos:

“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

ADPF 1004 / SP

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, em relação à Zona Franca de Manaus (ZFM), 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*

ADPF 1004 / SP

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.

No mesmo dia da edição do DL 288/67, veio a lume o Decreto-Lei 291/67, que *“estabelece incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia”*, notadamente com benefícios fiscais relativos ao Imposto de Renda, a despeito deste tributo ter finalidade precipuamente arrecadatória.

No plano supranacional, o Código Aduaneiro do Mercosul traz a definição normativa de Zona Franca, para os fins do bloco econômico, em seu art. 126, *in verbis*:

“Artigo 126 - Definição

1. Zona franca é uma parte do território dos Estados Partes na qual as mercadorias introduzidas serão consideradas como se não estivessem dentro do território aduaneiro, no que respeita aos impostos ou direitos de importação.

2. Na zona franca, a entrada e a saída das mercadorias não estarão sujeitas à aplicação de proibições ou restrições de caráter econômico.

3. Na zona franca, serão aplicáveis as proibições ou restrições de caráter não econômico, conforme o estabelecido pelo Estado Parte em cuja jurisdição ela se encontre.

4. As zonas francas deverão ser habilitadas pelo Estado Parte em cuja jurisdição se encontrarem e estar delimitadas e cercadas perimetralmente de modo a garantir seu isolamento do restante do território aduaneiro.

5. A entrada de mercadorias na zona franca e a sua saída desta serão regidas pela legislação que regula a importação e a exportação, respectivamente.”

Por conseguinte, depreende-se um arcabouço de múltiplos níveis normativos com vistas a estabelecer importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional, inserção nas cadeias globais de consumo e produção, integração econômica regional e redução das

ADPF 1004 / SP

desigualdades regionais em âmbito federativo.

A despeito de sua ressignificação constitucional no curso de décadas da história republicana brasileira, a relevância da ZFM 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.

Nesse cenário, normativo e jurisprudencial, dúvidas não há que o art.15, da LC 24/75, foi recepcionado pela Constituição de 1988, portanto, a concessão de incentivos fiscais de ICMS no âmbito da ZFM prescinde de autorização unânime o CONFAZ; o que por si retira fundamento de validade das decisões proferidas pelo TIT/SP, que, ao assim decidir usurpa de função própria do Poder Judiciário, vejamos:

Em relação à questão “b”, o Governador do Estado do Amazonas indica que somente ao Poder Judiciário, caracterizado por sua índole una e nacional, é dado o exame de constitucionalidade das leis, ao menos na concepção clássica da expressão, isto é, o cotejo analítico entre o objeto (ato normativo concedente de benefício fiscal irregular) e o parâmetro (Constituição Federal), cuja resultante é a nulidade do primeiro na hipótese de desacordo material entre os dois.

Veja-se que da assertiva anterior não se haure uma justificativa para a supremacia judicial, pois a interpretação ou a aplicação da Constituição é atividade cabível a todos aqueles que a ela se submetem. Sendo assim, apenas aos agentes políticos do Estado-Juiz é constitucionalmente possível, no exercício legítimo da jurisdição, afastar a aplicabilidade de um ato normativo, com fundamento na contrariedade deste em relação à Carta Constitucional.

Por conseguinte, sob a égide da atual ordem constitucional, não se reconhece discricionariedade ao Poder Executivo face ao suposto “*dilema entre aplicar uma lei que considerem inconstitucional ou deixar de aplicá-la, em*

ADPF 1004 / SP

reverência à supremacia da Constituição” (BARROSO, Luís Roberto. O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 69). Nessa toada, bem coloca em sede doutrinária o Ministro Luís Roberto Barroso que “antes da decisão judicial, quem subtrair-se à lei o fará por sua conta e risco.”

No caso particular, não se faculta à Administração Tributária do Estado de São Paulo declarar a nulidade de lei concessiva de benefício fiscal editada pelo Estado de origem, mesmo que objetivamente se constate a inobservância do art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

Em resposta a questão “b”, é vedado ao Estado de São Paulo adotar prerrogativas próprias de seu regime administrativo, como é o caso da lavratura de auto de infração, com vistas a cobrar de contribuinte valor correspondente ao ICMS que não foi exigido na origem. Deve, portanto, obter-se perante o Poder Judiciário o direito de exigir referido numerário.

Por sua vez, tendo em vista a questão “b”, há nítida distinção entre a “nulidade do atos” e “ineficácia dos créditos fiscais”, inclusive por se encontrarem em planos normativos diversos.

De início, em relação às modalidades de tributação sobre o valor agregado, a prática tributária desenvolveu alguns métodos para o cálculo do montante adicionado aos bens e serviços tributados no curso da cadeia produtiva, os quais podem ser sumariados em técnicas por adição e por dedução.

Decerto, o método mais adequado em termos de precisão é o da adição, consistente na soma dos dispêndios do contribuinte para a produção de mercadoria ou prestação de serviços. Assim, essa somatória conjuntamente aos lucros informam o valor acrescido à operação, que por sua vez será submetido à alíquota prevista em lei. Em que pese a sua justeza, esse procedimento não satisfaz, por vezes, as necessidades da praticabilidade tributária, de modo que é pouco adotado na experiência comparada.

Por outro lado, realiza-se o cálculo do valor agregado pelo método de subtração por intermédio de duas variantes: (i) o crédito sobre a fatura (*invoice credit*), cuja derivação mais comum é a técnica “base sobre base”

ADPF 1004 / SP

(*basis on basis*) na qual o valor acrescido é resultado das diferenças entre os valores das vendas com o numerário das aquisições, e (ii) o “imposto sobre imposto” (*tax on tax*) em que a subtração dá-se indiretamente, pois o valor acrescido é extraído da identificação do imposto a pagar em operação de venda ou prestação de serviços para subtrair com o imposto que incidiu sobre as operações e prestações adquiridas.

A respeito da experiência brasileira com os tributos não cumulativos, cita-se o escólio doutrinário de André Mendes Moreira:

“O sistema de subtração indireta (imposto-contra-imposto) prevaleceu por ter se revelado operacionalmente mais viável (o tributo a creditar é o destacado em nota fiscal, não demandando maiores esforços aritméticos).

No Brasil, o método imposto-contra-imposto foi utilizado desde os primórdios da implantação da não-cumulatividade, quando ainda vigorava o vetusto Imposto de Consumo, no final da década de 1950. Desde então e até os dias atuais, é o único método utilizados pelos tributos não-cumulativos brasileiros” (MOREIRA, André Mendes *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 74.)

Ademais, o direito ao créditos fiscal de ICMS decorre da incidência tributária nas fases anteriores da cadeia produtiva, sendo desnecessário o efetivo recolhimento para se aferir o montante devido, formado pela diferença entre o cobrado e o pago, em consonância ao princípio da não cumulatividade.

Nos termos do art. 24 da Lei Complementar 87/96 e da jurisprudência desta Corte, o princípio da não-cumulatividade é observado em um sistema de conta-corrente no qual são lançados créditos e débitos periodicamente apurados, sem vinculação a bens e serviços especificamente referenciados.

Veja-se, a propósito, o seguinte precedente desta Corte:

“ICM - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - ATOS SUCESSIVOS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS.

ADPF 1004 / SP

O princípio da não- cumulatividade é observado sem especificidade, prescindindo da vinculação a uma certa mercadoria. Considera-se o sistema de conta- corrente em que lançados créditos e débitos. ICM - PRINCÍPIO DA NÃO- CUMULATIVIDADE - MATÉRIA-PRIMA TRIBUTADA - MERCADORIA ISENTA - CRÉDITO - CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1969. A teor do disposto no inciso II do artigo 23 da Constituição Federal de 1969, com a redação imprimida pela Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983, somente a isenção ou a não- incidência na transação precedente implicava, salvo preceito de lei em contrário, a inviabilidade de lançar-se crédito. Inconstitucionalidade da extensão da regra a situação inversa, isto é, de pagamento do tributo na comercialização e circulação da matéria-prima e isenção na saída da mercadoria produzida.” (RE 161257, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, DJ 17.04.1998)

Postas as metodologias de cálculo do valor agregado, convém reproduzir os dispositivos normativos pertinentes à arquitetura constitucional da regra-matriz do ICMS, no que interessa:

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

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o

ADPF 1004 / SP

montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”

Em relação ao art. 155, §2º, II, “a”, da Constituição Federal, tem-se o que a doutrina denomina “efeito de recuperação”, como característica própria do método de subtração indireta. Segundo Paulo Bergstrom Bonilha, esse efeito consiste em recuperação na etapa seguinte de uma cadeia produtiva do imposto recolhido a menor ou não recolhido em etapa anterior por força de uma isenção. (BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM: Fundamentos da Técnica Não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 35.)

A partir disso, verifica-se que o desenho constitucional do princípio da não-cumulatividade visa à desoneração da produção e evitar o efeito em cascata, e não uma redução no preço do bem ou serviço ao consumidor final.

Nas palavras de Alcides Jorge Costa, mantém-se a neutralidade do imposto sobre o consumo, pois uma alíquota inferior ou uma isenção beneficia uma etapa específica, e não o consumidor na ponta da cadeia, visto que a diferença é recuperada pela Administração Tributária por meio de uma alíquota mais elevada nas operações posteriores. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 27.)

Igualmente, no tocante ao federalismo fiscal cooperativo, a glosa de créditos realizada pelo Estado de São Paulo, e chancelada pelo conjunto de decisões do TIT/SP, afronta a repartição constitucional de competências tributárias, pois a pessoa política apropria-se por meio de regime administrativo de direito que não lhe é próprio segundo a ordem constitucional e o Poder Judiciário.

A Constituição Federal de 1988 ao prever regras para a cobrança de ICMS nas operações interestaduais realiza autêntica repartição de competência tributária entre os estados de origem e destino nesse cenário de guerra fiscal onde o TIT/SP empreende autêntica *guerrilha*; o que não passou despercebido pela professora Isabela Bonfá da Pontifícia

ADPF 1004 / SP

Universidade Católica de São Paulo (PUCSP):

No entanto, algumas unidades federadas produzem unilateralmente leis que estipulam internamente incentivos do ICMS, sem qualquer amparo em ato produzido no âmbito do CONFAZ – convênio autorizador de benefício fiscal –, de tal modo que são buscados fundamentos na autonomia da gestão de interesses tributários e na defesa da economia local de cada unidade federada para justificar o descumprimento da Carta Magna. Os embates alcançam frequentemente as portas do Supremo Tribunal Federal e as represálias praticadas entre os Estados que estipulam os benefícios inconstitucionais e os Estados prejudicados conformam capítulos da chamada Guerra Fiscal do ICMS. (JESUS, Isabela Bonfá de; TOGNOLLI, Leandro Gião. O direito ao crédito de ICMS na sua origem e na jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. In: PINTO, Alexandre Evaristo; TOMKOWSKI, Fábio Goulart; ALLEGRETTI, Ivan; BEVILACQUA, Lucas (coord.). ICMS no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 233-259, p.254).

Nesse cenário o Professor Titular Luís Eduardo Schoueri (USP) leciona com propriedade que “...o fato de um Estado não exercer sua competência (ainda que irregularmente) não autoriza o outro Estado a exercê-la em seu lugar.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. São Paulo: Dialética, 2007, p.241-271, p.270.)

As características da competência tributária da “exclusividade” da “inalterabilidade” são suficientes para afastar qualquer pretensão exacional dos Estados de destino na medida em que despidos de poder de tributar exoneração promovida no Estado de origem.

Nesse sentido, entendimento doutrinário de Lucas Bevilacqua ao

ADPF 1004 / SP

colocar a questão sob a perspectiva da privatividade e da inalterabilidade da competência tributária: “... no momento em que a Constituição confere ao Estado de origem prerrogativa de tributar a saída interestadual de mercadoria de estabelecimento sito em seu território, priva quaisquer outros Estados da tributação além da ““diferença da alíquota interna e interestadual”” (art. 155, § 2º, VII, CRFB), ainda que não exercida a competência tributária pelo Estado de origem.” (BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série Doutrina Tributária v. IX. São Paulo: Quartier Latin/ Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2013, p. 120).*

As regras de atribuição de competência tributária são estabelecidas não só em função do equilíbrio federativo, mas, sobretudo, com vistas a previsibilidade dos contribuintes que não podem ser colocados na “linha de tiro” dos Entes federativos envoltos num conflito interminável de competências tributárias.

A despeito do precedente fixado no tema 490 (RG), que entendeu pela legitimidade da “glosa de créditos” de incentivos fiscais de ICMS unilateralmente concedidos e das sólidas opiniões doutrinárias em contrário (ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. A guerra fiscal do ICMS. In: PINTO, Alexandre Evaristo; TOMKOWSKI, Fábio Goulart; ALLEGRETTI, Ivan; BEVILACQUA, Lucas (coord.). ICMS no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 113-132) tem-se que, diante do previsto no art.15, da LC 24/75, não se aplica tal precedente aqueles incentivos de ICMS ao âmbito das operações ZFM.

Em síntese, conclui-se que Estado de São Paulo não pode tornar ineficaz crédito fiscal do contribuinte em seu território, com fundamento nos arts. 8º, I, da LC 24/75, na medida em que prescinde-se de autorização do CONFAZ para incentivos ZFM, nos termos de seu art.15, aliado ao fato que o TIT/SP não detêm legitimidade para fixar sua interpretação.

Feitas essas considerações sobre os questionamentos a que me propus a responder, tenho por correta a pretensão do Governador do Estado do Amazonas, para retirar da ordem jurídica as decisões do TIT/SP que mantêm a glosa de créditos de ICMS decorrentes de

ADPF 1004 / SP

operações da ZFM.

Ante o exposto, julgo procedente o pedido para para declarar a inconstitucionalidade de quaisquer atos administrativos do Fisco paulista e do TIT/SP que, com fundamento na ausência de autorização do CONFAZ, empreendam glosa de créditos de ICMS de mercadorias com origem ZFM.

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 1.004

PROCED. : SÃO PAULO

RELATOR : MIN. LUIZ FUX

REQTE.(S) : ESTADO DO AMAZONAS

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS

INTDO.(A/S) : TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DAS INDUSTRIAS DE

REFRIGERANTES E BEBIDAS NAO ALCOOLICAS

ADV.(A/S) : ALEXANDRE KRUEL JOBIM (14482/DF, 188865/SP) E OUTRO(A/S)

Decisão: Após os votos dos Ministros Luiz Fux (Relator) e Cármen Lúcia, que conheciam da arguição de descumprimento de preceito fundamental e julgavam procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade de quaisquer atos administrativos do Fisco paulista e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que determinem a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais concedidos às indústrias ali instaladas com fundamento no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, pediu vista dos autos o Ministro Alexandre de Moraes. Falaram: pelo requerente, o Dr. Giordano Bruno Costa da Cruz, Procurador do Estado do Amazonas; pelo interessado, o Dr. Rafael Souza de Barros, Procurador do Estado de São Paulo; e, pelo *amicus curiae*, o Dr. Alexandre KrUEL Jobim. Plenário, Sessão Virtual de 1.9.2023 a 11.9.2023.

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu da arguição de descumprimento de preceito fundamental e julgou procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade de quaisquer atos administrativos do Fisco paulista e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que determinem a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais concedidos às indústrias ali instaladas com fundamento no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, nos termos do voto do Relator, vencidos parcialmente os Ministros Cristiano Zanin e Gilmar Mendes, que apenas sugeriam redação diversa para o dispositivo do acórdão. Plenário, Sessão Virtual de 1.12.2023 a 11.12.2023.

Composição: Ministros Luís Roberto Barroso (Presidente), Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça e Cristiano Zanin.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário