

## O PAPEL DOS TRIBUNAIS NA DEFINIÇÃO DO ESTATUTO CONSTITUCIONAL DA ZONA FRANCA DE MANAUS: UM ESTUDO SOBRE A CONTRIBUIÇÃO AO PIS, COFINS E CSLL

Recebido em: 29/05/2023  
Aceito em: 30/06/2023  
DOI: 10.25110/rcjs.v26i1.2023-015

Rafael da Silva Menezes<sup>1</sup>  
Marcelo Cruz de Oliveira<sup>2</sup>  
Evelyn Vannelli de Figueredo Castro<sup>3</sup>

**RESUMO:** O estudo pretende examinar a atuação dos tribunais na consolidação do estatuto jurídico da Zona Franca de Manaus a partir da análise comparada dos casos (REsp n. 223.405/MT; RE 474.132 e RE n. 564.413/SC) julgados pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, respectivamente. O modelo foi implementado por meio do Decreto-Lei n.288/67 e desde então tem se revelado um exemplo exitoso de desenvolvimento, alicerçado principalmente em dois fundamentos: um regime fiscal favorecido, visando atrair empresas industriais para a região através do Pólo Industrial de Manaus (PIM); e a preservação ambiental, através da diminuição da pressão exploratória sobre a Floresta Amazônica. Apesar disso, o conjunto de incentivos fiscais têm sido objeto de permanente contestação, que tem chegado ao Poder Judiciário na forma de demandas judiciais. Os resultados das análises mostraram que o primeiro caso é citado como exemplo positivo e o segundo como referência de proteção insuficiente propiciada pela atuação jurisprudencial na definição dos contornos do estatuto jurídico do modelo. O estudo foi desenvolvido utilizando o método analítico-dedutivo, fontes bibliográficas e jurisprudencial, análise da legislação e dados pertinentes.

**PALAVRAS-CHAVE:** Incentivos Fiscais; Zona Franca de Manaus; PIS; COFINS; CSLL.

### THE ROLE OF THE COURTS IN THE DEFINITION OF THE CONSTITUTIONAL STATUTE OF THE MANAUS FREE TRADE ZONE: A STUDY ON THE CONTRIBUTION TO PIS, COFINS AND CSLL

**ABSTRACT:** The study aims to examine the role of the courts in consolidating the legal status of the Manaus Free Trade Zone based on the comparative analysis of cases (REsp n. 223.405/MT; RE 474.132 and RE n. 564.413/SC) judged by the Superior Court of Justice and Federal Supreme Court, respectively. The model was implemented through Decree-Law n.288/67 and since then has proved to be a successful example of development, based mainly on two foundations: a favored tax regime, aimed at attracting industrial companies to the region through the Industrial Pole of Manaus (PIM); and environmental preservation, through the reduction of exploratory pressure on the Amazon Forest. Despite this, the set of tax incentives has been the object of permanent contestation, which

<sup>1</sup> Pós-Doutor em Democracia e Direitos Humanos na Universidade de Coimbra (IGC/CDH). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Amazonas (UFAM).

E-mail: [rafaelsmenezes@gmail.com](mailto:rafaelsmenezes@gmail.com) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3910-243X>

<sup>2</sup> Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Tribunal de Justiça do Amazonas (TJAM). E-mail: [marcelocruz.jus@gmail.com](mailto:marcelocruz.jus@gmail.com) ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-5506-5223>

<sup>3</sup> Mestranda em Direito pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Amazonas (FAPEAM). E-mail: [evelynvoz@gmail.com](mailto:evelynvoz@gmail.com)  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2750-8387>

has reached the Judiciary in the form of lawsuits. The results of the analyzes showed that the first case is cited as a positive example and the second as a reference of insufficient protection provided by jurisprudential action in defining the contours of the model's legal status. The study was developed using the analytical-deductive method, bibliographical and jurisprudential sources, legislation analysis and pertinent data.

**KEYWORDS:** Tax Breaks; Manaus Free Trade Zone; PIS; COFINS; CSLL.

## **EL PAPEL DE LOS TRIBUNALES EN LA DEFINICIÓN DEL ESTATUTO CONSTITUCIONAL DE LA ZONA FRANCA DE MANAOS: UN ESTUDIO SOBRE LA CONTRIBUCIÓN AL PIS, COFINS Y CSLL**

**RESUMEN:** El estudio tiene como objetivo examinar el papel de los tribunales en la consolidación del estatus legal de la Zona Franca de Manaus a partir del análisis comparativo de casos (RESp n. 223.405/MT; RE 474.132 y RE n. 564.413/SC) juzgados por el Superior Tribunal de Justicia y Tribunal Supremo Federal, respectivamente. El modelo fue implementado a través del Decreto-Ley n. 288/67 y desde entonces ha demostrado ser un ejemplo exitoso de desarrollo, basado principalmente en dos pilares: un régimen fiscal favorecido, con el objetivo de atraer empresas industriales a la región a través del Polo Industrial de Manaus (PIM); y preservación ambiental, a través de la reducción de la presión exploratoria sobre la Selva Amazónica. A pesar de ello, el conjunto de incentivos fiscales ha sido objeto de permanente impugnación, que ha llegado al Poder Judicial en forma de demandas. Los resultados del análisis mostraron que el primer caso se cita como ejemplo positivo y el segundo como referencia de la insuficiente protección que brinda la acción jurisprudencial en la definición de los contornos del estatuto jurídico del modelo. El estudio se desarrolló utilizando el método analítico-deductivo, fuentes bibliográficas y jurisprudenciales, análisis de legislación y datos pertinentes.

**PALABRAS CLAVE:** Incentivos Fiscales; Zona Franca de Manaus; PIS; COFINS; CSLL.

### **1. INTRODUÇÃO**

A Zona Franca de Manaus (ZFM) foi concebida com a finalidade de promover a integração produtiva e social da região amazônica – com suas peculiaridades (“fatores locais e grandes distâncias”) às demais regiões do País e aos respectivos mercados consumidores, por meio da instituição de um polo econômico no interior da Amazônia, com características industrial, comercial e agropecuária, segundo um modelo de área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais<sup>4</sup>, visando reduzir as desigualdades sociais e regionais com base no art. 3º, III da CF/88.

Paralelamente ao processo de promulgação da Constituição Federal de 1988, que consagrou expressamente o meio ambiente equilibrado (art. 225) como direito fundamental, ocorreu uma progressiva consolidação da pauta ambiental nas agendas

<sup>4</sup> Art. 1º do Decreto-Lei n. 288/67.

nacional e internacional, atraindo para a Amazônia atenção condizente com sua relevância para o planeta. O cenário propiciado por esses dois fatores agregou ao modelo da Zona Franca de Manaus uma dimensão ambiental, não cogitado na origem, que se traduz hoje no principal pilar argumentativo em torno das iniciativas de sua manutenção e até mesmo perenização.

Uma breve análise dos dados mais recentes acerca da ZFM permite perceber os virtuosos impactos<sup>5</sup> socioeconômicos e ambientais desse modelo sobre desenvolvimento da região e demonstram que a Zona Franca é um empreendimento estatal de notável sucesso.

Sob o ponto de vista *político*, é perceptível que o estado do Amazonas encontra-se muitomais integrado às demais regiões, rompendo uma condição histórica de isolamento que lhe acomete desde os primórdios da ocupação. As rotas de transporte utilizadas para a distribuição do grande volume de produtos remetidos e recebidos pelo Polo Industrial de Manaus (PIM), o incremento do transporte aéreo para suprir o tráfego nacional e internacional de executivos e funcionários das corporações instaladas, além da infraestrutura de energia elétrica e telemática necessárias ao adequado funcionamento das grandes indústrias, são indicativos dessa integração.

Além disso, em termos econômicos, o Amazonas apresenta o segundo maior Produto Interno Bruto (PIB) industrial da região Norte; sua indústria equivale a 34,8% da economia do Estado, gerando mais de 500 mil empregos diretos e indiretos e os industriários do Polo Industrial de Manaus recebem o quarto maior salário industrial médio do País.

São nítidos também os reflexos *econômicos*. O estado do Amazonas apresenta o segundo maior Produto Interno Bruto (PIB) industrial da região Norte; sua indústria equivale a 34,8% da economia do Estado, gerando mais de 500 mil empregos diretos e indiretos e os industriários do Polo Industrial de Manaus recebem o quarto maior salário industrial médio do País (FVG, 2019, p. 15). Um exemplo do impacto da produção industrial da Zona Franca de Manaus na economia do Estado pode ser visualizado na arrecadação de ICMS. No ano de 2022, por exemplo, o setor secundário arrecadou R\$

---

<sup>5</sup> As críticas ao modelo, em geral promovidas por entidades ou órgãos fazendários de outras unidades da Federação, podem ser resumidas nos seguintes aspectos: a) a renúncia fiscal da ZFM é muito elevada; b) a qualidade do emprego gerada é inferior ao esperado; c) o impacto sobre o desenvolvimento regional é modesto; d) as empresas não incorporam novas tecnologias, nem promovem aumento de produtividade e da competitividade do país; e e) não haveria razões para acreditar que a existência do Polo Industrial de Manaus cumpra a função de barrar o avanço dos principais fatores causadores do desmatamento, como a criação de gado, a plantação extensiva de soja ou a exploração madeireira (FGV, 2019, p. 13-14).

4,95 bilhões, o equivalente a 35,45% da receita tributária do ICMS, percentual semelhante ao estado de São Paulo (36,28%), o Estado mais industrializado do país (CONFAZ, 2023)<sup>6</sup>.

Esses avanços decorrem da existência de um sofisticado parque industrial na cidade de Manaus<sup>7</sup>, integrado por empresas nacionais e multinacionais que se estabeleceram na Amazônia atraídas por um conjunto de desonerações tributárias, consistente em imunidades, reduções, isenções ou diferimentos do pagamento de tributos federais como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto de Renda (IR), o Imposto de Importação (II), as contribuições da seguridade, além do Imposto sobre Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação (ICMS), que é estadual. São incentivos oferecidos como compensação pelas desvantagens situacionais da região.

A questão que orienta a presente pesquisa é o exame do papel dos tribunais superiores na definição e efetivação das normas que compõem o estatuto constitucional da Zona Franca de Manaus. Para tanto, o trabalho foi dividido em três partes. Inicia fazendo uma contextualização da criação da Zona Franca de Manaus, por meio do Decreto-Lei n. 288/67, e sua recepção pela Constituição Federal de 1988. Na segunda parte, serão abordados os fundamentos constitucionais da ZFM, com ênfase na elevação da preservação da Floresta Amazônica como principal pilar argumentativo de sustentação do modelo. Por último, serão analisadas criticamente as decisões judiciais acerca da contribuição para o PIS/Confins e a CSLL.

Quanto à metodologia, optou-se pela pesquisa histórica do contexto em que ocorreu a criação da Zona Franca de Manaus, como ponto de partida para a elaboração de uma argumentação de justificação da existência e manutenção do modelo de desenvolvimento amazônico. Utilizou-se da técnica de pesquisa bibliográfica e da técnica de estudo de caso, utilizando-se dois exemplos extraídos da jurisprudência dos tribunais superiores como demonstração das teses do trabalho.

## **2. A ZONA FRANCA DE MANAUS: CRIAÇÃO E CONSTITUCIONALIZAÇÃO**

<sup>6</sup> Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais, publicado pelo CONFAZ (Ministério da Fazenda). Disponível

em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWEyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTtk3OCJ9>>.

Acesso em: 04 jun 2023.

<sup>7</sup> A própria instalação dessas indústrias na Amazônia é um indicador de êxito do programa, pois segundo uma dinâmica convencional de mercado a tendência era que se situassem na região Sudeste, que já concentra 56,3% das empresas industriais do País (IBGE, 2020).

## 2.1 A Criação da Zona Franca de Manaus

Historicamente, a economia brasileira nunca se desenvolveu de forma linear. A ideia de um desenvolvimento desigual, com regiões concentrando grande parte dos recursos e do progresso é tão antiga que a existência de regiões economicamente periféricas naturalizou-se quase como uma fatalidade. Para isso é necessário compreender o processo de construção e consolidação do Brasil, entender o contexto social, econômico e político da época, considerando os aspectos que contribuíram para a sua formação (CARVALHO e ROSSIGNOLI, 2023).

Regiões como o Sudeste e o Sul possuem excelente infraestrutura de transporte aéreo, rodoviário e portuário, concentram a maior parte das indústrias, os mais elevados índices de atividade comercial, as mais bem avaliadas universidades, os melhores hospitais, seus habitantes apresentam altos níveis de renda, etc. Em contrapartida, outras regiões enfrentam, além dos efeitos do subdesenvolvimento, o custo social de se localizarem distantes dos pontos de concentração da riqueza nacional. O caso mais ilustrativo é a Região Norte.

Encontrar estratégias de distribuição mais equânime da riqueza e dos meios de produção sempre foi um desafio político gigantesco para um país com a extensão territorial do Brasil. Ao longo do Século XX foram lançados diversos planos de desenvolvimento econômico pelo governo federal, voltados para o atendimento de necessidades emergenciais de regiões específicas do País<sup>8</sup>.

A primeira grande iniciativa desse tipo voltada para a Região Norte foi o Plano de Defesa da Borracha (1912), instituído para socorrer o estado do Amazonas da crise da economiasgomífera, gerada pela concorrência das plantações inglesas na Ásia. O fracasso desse plano em reverter os graves efeitos da crise não afastou a percepção de que a região amazônica não poderia desenvolver-se sem um modelo econômico adequado a suas especificidades, dada a extrema dificuldade de integração com o Centro-sul e o Nordeste.

Como se observa, as preocupações com o desenvolvimento econômico da Amazônia são bastante antigas<sup>9</sup>, “porém, uma solução efetiva para a crise humanitária

---

<sup>8</sup> Por exemplo, a Política de Valorização do Café, estabelecida no Convênio de Taubaté (1906), que beneficiava os estados plantadores de café, especialmente São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.

<sup>9</sup> A Constituição de 1946, por exemplo, no art. 199, já previa um mecanismo de desenvolvimento regional voltado para a Amazônia, consistente na destinação de 3% da renda tributária da União para a execução do plano de valorização econômica da Amazônia.

que se abatia sobre uma população local empobrecida e crescente, permaneceria pendente para as décadas seguintes” (REY, 2019, p. 20).

Em 1957, durante o governo Juscelino Kubitschek, foi promulgada a Lei n. 3.173/57, que criou uma zona franca em Manaus para armazenamento ou depósito de mercadorias provenientes do estrangeiro destinadas ao consumo interno da Amazônia ou de países limítrofes ao Brasil, isentando as mercadorias de procedência estrangeira do “pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais”.

A implantação dessa zona de livre comércio, porém, só ocorreu efetivamente no governo militar, com a publicação do Decreto-Lei n. 288/67, como expressão da política desenvolvimentista e integracionista do regime castrense. Apontam-se três ordens de fatores como motivação para a instalação da ZFM (STJ, 2012):

- a) um de ordem militar – a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia em face da nascente política de internacionalização;
- b) outro de natureza econômica – a meta governamental de substituição das importações; e
- c) o último de cunho social – a busca pela redução das desigualdades regionais.

Assim foi instituída a Zona Franca de Manaus, com o intuito de criar um centro econômico (industrial, comercial e agropecuário) no interior da Amazônia, através da atração de investidores interessados em aplicar seu capital em uma região esquecida pelo progresso após o ciclo da borracha.

## **2.2 A Constitucionalização da Zona Franca de Manaus**

Com o advento da nova ordem constitucional, o modelo de zona franca iniciado na década de 1960 foi constitucionalizado, passando a integrar expressamente o texto constitucional, no art. 40, 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

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

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

Art. 92-A. São acrescentados 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº83, de 2014)

A constitucionalização da ZFM, ainda que no corpo do ADCT<sup>10</sup>, afastou de uma vez portodas questionamentos acerca da índole constitucional da ZFM. A positivação constitucional trouxe algumas consequências jurídicas importantes: realçou o interesse nacional na manutenção do modelo e a exigência de respeito pelos demais entes federativos no âmbito das disputas tributárias; subtraiu do legislador a faculdade de suprimir ou modificar suas disposições fundamentais pelas vias ordinárias; e, não menos importante, trouxe para o domínio da jurisdição constitucional as discussões mais relevantes acerca dos caracteres essenciais do modelo.

Esses efeitos são ressaltados também por Celso Ribeiro Bastos, em parecer apresentado na ADI 2348-9 MC:

Diante desse estudo hermenêutico, fica certo que a Zona Franca de Manaus ganhou um *status* constitucional, o que significa dizer, tornou-se um direito consagrado com força própria da supremacia constitucional, o que repele qualquer normatividade que a ofenda e até mesmo a interpretação que não leve em conta as diretrizes básicas da hermenêutica.

Na mesma linha, Ramos Filho (2019) sugere que a constitucionalização, sob a perspectiva da eficácia normativo-constitucional, seja examinada como um fenômeno de dupladimensão.

A primeira é a *dimensão conservativa* (nomoestática), dirigida à análise da legislação anterior à promulgação da Constituição, impedindo que a legislação superveniente, ainda que de natureza complementar, suprima ou restrinja o conjunto de incentivos fiscais vigentes na data da promulgação da Constituição de 1988.

A outra é a *dimensão dinâmica* (nomodinâmica), que admite que o regime jurídico da ZFM possa ser alterado ou complementado por normas supervenientes, desde que mais favoráveis à sua manutenção ou expansão. Como consequência, conclui o autor,

---

<sup>10</sup>Questão jurídica interessante se instalou no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) na fase inicial da vigência da Constituição de 1988. Consistia em saber se o Ato das Disposições Transitórias detinha a mesma natureza e hierarquia constitucional que as normas do texto permanente. No RE 160486, de relatoria do Ministro Celso de Mello, julgado em 11/10/1994, ficou assentado que o ADCT “qualifica-se, juridicamente, como um estatuto de índole constitucional. A estrutura normativa que nele se acha consubstanciada ostenta, em consequência, a rigidez peculiar às regras inscritas no texto básico da Lei Fundamental da República. Disso decorre o reconhecimento de que inexistem, entre as normas inscritas no ADCT e os preceitos constantes da Carta Política, quaisquer desníveis ou desigualdades quanto à intensidade de sua eficácia ou à prevalência de sua autoridade. Situam-se, ambos, no mais elevado grau de positividade jurídica”.

se a legislação editada durante a vigência do estatuto constitucional da Zona Franca de Manaus, no âmbito fiscal, conceder algum incentivo, regime favorecido, exclusão de incidência, etc., tais benefícios não podem ser negados aos contribuintes que operam na ZFM, que necessariamente devem usufruir de um regime fiscal mais vantajoso do que o aplicável às demais regiões do País.

No tocante à opção do constituinte de inserir as disposições relativas à ZFM na parte transitória da Constituição e não no corpo permanente, é natural que seja assim. A regra básica de atribuição da capacidade tributária ativa aos entes federados é a isonomia, consubstanciada no *princípio da uniformidade tributária*, que veda a instituição de “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” (art. 151, I, da CF).

Logo, as vantagens de um regime tributário especial, voltado à promoção do desenvolvimento socioeconômico de uma região que encontra dificuldades de prosperar por iniciativas endógenas, somente se justificam enquanto não superadas as condições materiais que as ensejaram. O destino de uma política pública excepcional é ser abolida quando seus objetivos são alcançados.

Tal circunstância não significa que a Zona Franca de Manaus está na iminência de ser extinta. A opção pelo ADCT enfatiza mais a vocação do programa em cumprir certas finalidades, do que propriamente estabelecer-lhe um prazo de validade.

Na realidade, adotando como premissa que as condições subjacentes à instalação da Zona Franca de Manaus são inerentes à região (distância dos centros consumidores, dificuldades de implantação de uma infraestrutura de integração nacional, etc.), a conclusão é que o modelo tende a perenizar-se, especialmente em razão da incorporação, ao longo das últimas décadas, da proteção ambiental no leque de aspirações da ZFM, como se verá a seguir.

### **3. A ZONA FRANCA DE MANAUS E A CONSECUÇÃO DOS OBJETIVOS CONSTITUCIONAIS**

Um modelo de desenvolvimento socioeconômico como a Zona Franca de Manaus impacta fortemente nas condições sociais da população envolvida. Seu perfeito funcionamento favorece a consecução de valores constitucionalmente assegurados, a exemplo dos objetivos fundamentais da República (art. 3º da CF) e a efetivação de



direitos fundamentais, como a vida, a dignidade humana, o trabalho, a segurança alimentar, a qualidade dos serviços públicos, etc.

Uma análise sistemática do texto constitucional, assumindo a classificação de Ramos Filho (2019, p. 27), aponta que o modelo Zona Franca de Manaus está amparado em duas ordens de fundamentos. Primeiro, os *fundamentos específicos*, constantes do art. 40, 92 e 92-A do ADCT, paralelamente aos quais existe uma série de disposições secundárias, que constituem os *fundamentos gerais* do modelo.

Neste tópico serão estudados os dois principais fundamentos gerais previstos na Constituição que sustentam o discurso de validação da Zona Franca de Manaus como instrumento indutor do desenvolvimento da região amazônica: a redução das desigualdades regionais e a proteção do meio ambiente, este nem sempre lembrado pela doutrina.

### **3.1 O Modelo Zona Franca como Redutor de Desigualdades Regionais**

A Constituição Federal de 1988 instituiu como um dos objetivos fundamentais da República a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, última parte). Como mencionado, a preocupação do constituinte deriva da constatação de que a distribuição da riqueza no território nacional é essencialmente assimétrica, o que exige do Estado uma atuação positiva no intuito de reduzir as disparidades.

A Zona Franca de Manaus foi criada com o propósito de diminuir uma dessas desigualdades inter-regionais, a que aflige a Região Norte do País, em especial o estado do Amazonas, em razão do seu histórico isolamento, como assinala Sousa e Silva:

Sem dúvidas, o projeto desenvolvimentista que personificou a Zona Franca de Manaus fora incorporado pela Constituição de 1988, que trouxe como seus objetivos fundamentais: a garantia do desenvolvimento nacional; a construção de uma sociedade livre justa e solidária; e a redução das desigualdades sociais (2017, p. 82).

Importa frisar que a busca pela igualdade material entre as regiões do País não afronta o princípio da *uniformidade geográfica* da tributação, pois o próprio texto constitucional admitiu “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País” (art. 151, I, última parte, da CF). Em outras palavras, a redução das desigualdades regionais se afigura como exceção autêntica à exigência de tratamento tributário isonômico entre os entes da federação.

Portanto, a constitucionalização do modelo Zona Franca de Manaus e suas sucessivas prorrogações atendem aos esforços constitucionais de lançar condições estruturais para que o Estado do Amazonas acesse patamares sociais comparativamente aceitáveis, permitindo que seus cidadãos usufruam de condições dignas de vida e trabalho, condizentes com o que determina o art. 170, VII, da Constituição, que elege a redução das desigualdades sociais e regionais, como princípio a ser perseguido pela ordem econômica.

### 3.2 A ZFM como Instrumento de Proteção da Floresta Amazônica

O valor ambiental da Amazônia para a humanidade é inestimável<sup>11</sup>. Sua preservação resguarda interesses espaço-temporais que não se restringem à população que a habita. O art. 225, *caput*, da Constituição Federal, ao tutelar o direito a um ambiente ecologicamente equilibrado, compreendendo a Amazônia no seu âmbito de proteção, projetou os efeitos benéficos da preservação da floresta, de um lado, para todo o planeta e, de outro, de outro, tanto para as presentes, mas sobretudo, para as futuras gerações, conferindo densidade jurídica à dimensão intergeracional dos direitos fundamentais (SARLET; WEDY e FENSTERSEIFER, 2022).

Rivas, Mota e Machado (2009, p. 24) pontuam que o dinamismo da economia industrializada produz como valor agregado a redução do desmatamento da floresta, cujo efeito “sobre o bem-estar não é apropriado só pela população local daquele Estado e, mesmo da Região Amazônica, mas gera efeitos externos que atingem

---

<sup>11</sup> Embora a utilidade da floresta Amazônica para a humanidade não possa ser precisamente valorada, alguns aspectos dos serviços ambientais disponibilizados por ela foram estimados por J. Strand, no estudo *Equilíbrio Delicado para a Amazônia Legal Brasileira* (in HANUSCH, 2023, p. 18):

“O desmatamento coloca em risco o valor da floresta em pé no Brasil, estimado em mais de US\$ 317 bilhões por ano — o que equivale a até sete vezes mais que o valor estimado da exploração privada ligada à agricultura extensiva, à exploração madeireira ou à mineração (Strand, 2022).

Enquanto bem público, o valor da floresta tropical brasileira inclui seus serviços ecossistêmicos, os quais, somente para a região da América do Sul, são estimados em US\$ 20 bilhões anuais. Esses serviços incluem a chuva necessária para a agricultura da região e a proteção contra a erosão do solo e os incêndios (Strand, 2022). Os valores públicos globais associados à floresta em pé são ainda maiores, principalmente devido ao papel da Amazônia Legal como sumidouro de carbono: o valor anual do armazenamento de carbono é estimado em US\$ 210 bilhões, com o valor de opção e existência ligado à biodiversidade e cobertura florestal somando outros US\$ 75 bilhões<sup>3</sup>. Os valores de uso privado sustentável da floresta em pé, como, por exemplo, a produção de produtos não madeireiros ou o turismo sustentável, são estimados em US\$ 12 bilhões anuais”.

indiscriminadamente a população de todo o planeta”. É nesse sentido que se afirma que a ZFM superou seu caráter de contingência regional, para se tornar uma exigência ambiental de interesse da humanidade.

Por conta da relevância adquirida pela pauta ambiental nas últimas décadas, os propósitos do modelo ZFM têm passado por uma profunda reformulação. Idealizado inicialmente para servir como motor do desenvolvimento econômico regional, sem deixar paratrás essa característica, passou a figurar, em sua conformação atual, como efetivo instrumento de preservação ambiental.

É uma mudança tão significativa – e que ainda pende de perfeito dimensionamento – que é provável que a ordem de importância dessa relação tenha se invertido, de modo que o peso argumentativo da proteção do meio ambiente seja, nesse momento, superior à necessidade de desenvolvimento econômico no discurso de manutenção da ZFM.

De fato, não é aceitável que os benefícios do desenvolvimento econômico se produzam em detrimento da *floresta de pé*<sup>12</sup>. O desenvolvimento só faz sentido se, além do aspecto econômico, alavancar a efetivação de direitos fundamentais e promover a vida saudável em equilíbrio com o meio ambiente, numa compreensão integral, que contemple os cinco pilares do desenvolvimento sustentável<sup>13</sup>: “social, ambiental, territorial, econômico e político” (SACHS, 2008, p. 15-16).

Esse é o equilíbrio que deve ser buscado pelo Polo Industrial de Manaus (PIM). Ao atrair a indústria de alta tecnologia para a Amazônia, de um lado, desmistifica a sina preconceituosa de que a única riqueza capaz de ser gerada na floresta é a oriunda dos seus recursos naturais e que o homem amazônida estaria destinado a ser um eterno extrativista. De outro, diminui a pressão exercida sobre a floresta sob a forma de ocupação, desmatamento e exploração latifundiária, no que se tornou um exemplo bem sucedido desenvolvimento ecologicamente sustentável.

---

<sup>12</sup> Consoante Barroso e Mello (2021, p. 69), o papel da floresta “na captura de carbono, impacto nos padrões de chuva e relevância como fonte de água doce desempenham um papel crítico na garantia da estabilidade climática na região e no mundo”.

<sup>13</sup> O conceito de desenvolvimento sustentável é extraído foi documentado nos princípios 3 e 4 da Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (ECO/92): Princípio 3: O direito ao desenvolvimento deve ser exercido de modo a permitir que sejam atendidas equitativamente as necessidades de desenvolvimento e de meio ambiente das gerações presentes e futuras. Princípio 4: Para alcançar o desenvolvimento sustentável, a proteção ambiental constituirá parte integrante do processo de desenvolvimento e não pode ser considerada isoladamente deste.

O polo industrial concentrou a mão de obra disponível na indústria e no comércio e serviços associados, atraindo as pessoas para o desempenho de atividades urbanas. A mobilização da força de trabalho na cidade é um contraponto importante e um freio à busca das atividades rurais de subsistência, cujo esforço se comparado à atividade assalariada é maior, com margens de lucro muito pequenas e grande potencial de prejuízo à cobertura florestal.

Diversos estudos apontam a correlação entre o funcionamento da Zona Franca de Manaus e a preservação ambiental. Dentre eles, cita-se a pesquisa intitulada Impacto Virtuoso do Polo Industrial de Manaus sobre a proteção da Floresta Amazônica, realizada pelas universidades federais do Amazonas e do Pará (UFAM e UFPA) e pelo Instituto Piatam<sup>14</sup>. Segundo levantamento da pesquisa, o Pólo Industrial de Manaus possui um importante efeito atenuador do desmatamento no Estado do Amazonas, em um intervalo que varia de 70 a 86% daquilo que seria se não existisse o Pólo Industrial de Manaus.

Em sentido semelhante, Rivas, Mota e Machado (2019, p. 151-152), apontam que o PIM “por desenvolver atividades econômicas com ausência ou baixa utilização de recursos florestais em seus insumos, e por impulsionar outros setores da economia com o mesmo padrão produtivo, como o de serviços, colabora com a redução de 85% a 86% do desmatamento” na área de Manaus.

Embora esses estudos trabalhem com hipóteses conjunturais e fórmulas matemáticas complexas, eles evidenciam algo intuitivo: se um contingente tão expressivo de trabalhadores (600 mil pessoas e suas respectivas famílias) não encontrar na cidade condições mínimas para subsistir, uma parte substancial procurará na zona rural melhores formas de vida<sup>15</sup>.

Em tempos em que a Floresta Amazônica é acometida com cifras recordes de desmatamento, com a intensificação da atividade agrícola e pecuária, a urbanização e a exploração comercial de madeira, a Zona Franca de Manaus, mais do que nunca, demonstra-se indispensável. Essa percepção foi assimilada pelo Congresso Nacional,

---

<sup>14</sup> Para acesso ao Relatório completo do Instituto Piatam. Disponível em: [https://www.institutopiatam.org.br/wp-content/uploads/2021/03/livro\\_pim\\_discurso\\_ou\\_fato.pdf](https://www.institutopiatam.org.br/wp-content/uploads/2021/03/livro_pim_discurso_ou_fato.pdf)

<sup>15</sup> Um exemplo colhido da história econômica da Amazônia pode ilustrar esse ponto. Quando o ciclo econômico daborracha (1880 - 1910) entrou em crise, um dos efeitos mais visíveis foi a campesinização dos trabalhadores desmobilizados da atividade gomífera. Até então concentrados no extrativismo da seringa, os trabalhadores foram empurrados para a agropecuária e a agricultura na floresta. A pecuária, por exemplo, se expandiu em termos absolutos em 27%, praticamente quintuplicando seu peso na economia de 4 para 19% entre 1910 e 1920 (COSTA, 2012, p. 76).

que na última oportunidade estendeu o prazo de vigência da ZFM por 50 anos, o maior período desde sua implantação<sup>16</sup>.

Esse aspecto foi assimilado também pela legislação do Estado do Amazonas. A Lei Estadual n. 2.826/03, que estabelece a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais, foi alterada pela Lei n. 5.750/21, para fazer constar entre os princípios norteadores da concessão de incentivos fiscais estaduais a sustentabilidade, concebida como “instrumento do desenvolvimento que satisfaça as necessidades presentes sem comprometer a capacidade das futuras gerações de satisfazerem as suas próprias necessidades”.

#### **4. O PAPEL DA JURISPRUDÊNCIA NA DEFINIÇÃO DO ESTATUTO CONSTITUCIONAL DA ZONA FRANCA DE MANAUS**

No contexto da judicialização da vida, o tratamento jurídico dispensado à Zona Franca de Manaus, como de resto quase tudo no Direito Tributário, foi intensamente judicializado. Como consequência, os contornos do estatuto jurídico da Zona Franca de Manaus têm sido delineados por meio da atuação dos tribunais, funcionando a jurisprudência como anteparo na contenção de interesses econômicos ostentados por grandes potências políticas, a exemplo da União e de estados da Região Sudeste, que não ocultam o intento de promover a mutilação e mesmo a extinção do modelo de desenvolvimento amazônico.

O Supremo Tribunal Federal é um dos tribunais cuja jurisprudência mais tem contribuído para a formação de estatuto jurídico protetivo da ZFM. Decisões importantes têm servido de anteparo jurídico contra investidas fisco-políticas contrárias aos interesses de preservação da ZFM, patenteando a sensibilidade com que o tribunal tem examinado essas causas.

O julgamento da ADI n. 310/AM é um exemplo de atuação do STF em que fica clara a forma propícia com que o tribunal apreendeu os valores que inspiraram a instituição e ainda inspiram a manutenção da ZFM. Já na apreciação da medida cautelar o tribunal suspendeu a legislação impugnada, sob o argumento de que representava um

---

<sup>16</sup> A preocupação com o tempo de duração do modelo ZFM o acompanha desde sua instituição. O Decreto-Lei n.288/67 já estabelecia que “as isenções previstas neste decreto-lei vigorarão pelo prazo de trinta anos, podendo ser prorrogadas” (art. 42). A Constituição de 1988 fixou inicialmente o prazo de 25 anos, a partir da sua promulgação. Posteriormente, esse prazo foi estendido em 10 anos (art. 92, ADCT, incluído pela EC n. 42/03). Hoje, a ZFM conta com mais de meio século de existência e, por força da Emenda Constitucional n. 83/14, que acrescentou o art. 92-A ao ADCT, sua vigência vai até 2073.

amesquinamento dos incentivos tributários previstos para a região. Por ocasião do exame do mérito foi proferida umadas decisões mais significativas e lapidares em favor da concepção ampla de constitucionalização dos incentivos dedicados à ZFM, assentando que o estatuto jurídico da ZFM prévio a 1988 foi constitucionalizado (“com suas características”) através do art. 40 doADCT:

1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: **a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus**, ainda que incompatíveis com o sistemaconstitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscaisdo novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra ‘g’, da Constituição da República).

**2. Oquadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manausconstitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967**, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, asaída 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 umaredução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (ADI 310, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 19/02/2014) g.n

Outra decisão importante foi proferida na ADI n. 2.348. Neste julgamento, a Corte constitucional reconheceu que, como consequência da constitucionalização do modelo fiscal amazonense, a ZFM goza de verdadeira imunidade tributária. Esse entendimento foi reiterado em julgados posteriores, a exemplo do que segue:

**3. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI nº 2.348-MC, Relator o Ministro Março Aurélio, DJ de 7/11/03, apreciando a questão, afastou a eficácia de dispositivos da MP nº 2.037-24/2000, à luz do art. 40 do ADCT, no intuito de preservar a imunidade tributária constitucionalmente deferida à Zona Franca de Manaus.** 4. Agravo regimental não provido. (STF - RE: 524499 RS, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 18/12/2012, Primeira Turma). g.n

Não custa lembrar que a Zona Franca de Manaus ora goza de imunidade tributária – em relação às limitações constitucionalmente impostas –, ora de isenção, quando o incentivo fiscal é estabelecido pela legislação infraconstitucional.

Outra decisão que demonstra a atenção dedicada pelo STF à Zona Franca de Manaus pode ser visualizada no julgamento do RE n. 592.891, em que sobressai a sensibilidade redacional da Ministra Rosa Weber, ao reafirmar o interesse não apenas regional, mas nacional da preservação da Zona Franca:

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. (RE 592891, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO). g.n

A seguir serão analisadas decisões-chave para a determinação do delineamento jurídico da ZFM pelas mãos da jurisprudência, especificamente, o que foi decidido a respeito da contribuição para o PIS/Cofins e da CSLL.

#### **4.1 A Imunidade da Zona Franca de Manaus às Contribuições para a Seguridade Social sobre a Receita, Contribuição para o PIS/Cofins**

As *contribuições sociais* são exações caracterizadas por sua destinação ao financiamento da atuação do Estado no setor da ordem social.

O art. 195, I, da Constituição Federal, previu a instituição de contribuições sociais vinculadas ao custeio da seguridade social, a cargo “do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei”, incidentes sobre (a) a folha de pagamentos e rendimentos do trabalho, pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço, (b) a receita ou o faturamento; e (c) o lucro.

A Lei n. 9.718/98 instituiu duas contribuições, uma para o custeio do Programa de Integração Social (PIS), regulamentada pela Lei n. 10.637/02, e outra para o financiamento da seguridade social (Cofins), disciplinada na Lei n. 10.833/03. Para ambas, o fato gerador é a obtenção de faturamento mensal, corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, observadas as exclusões admitidas pela legislação.

Ocorre que o próprio texto constitucional, fez um decote na regra matriz de incidência tributária destas contribuições, ao determinar que a as contribuições sociais “não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação” (art. 149, § 2º, I), de sorte que tais cifras devem ser excluídas da tributação pela contribuição para o PIS e para a Cofins.

Como mencionado, a Zona Franca de Manaus foi recepcionada pela nova ordem constitucional com sua característica de *zona de livre comércio*. Um dos efeitos dessa caracterização é que sua área é considerada *território estrangeiro ficto*, para fins de qualificação das operações realizadas em seu interior como operações de exportação. Assim, não deveria haver dúvidas de que as vendas de mercadorias e produtos realizadas por empresas da Zona Franca possuem natureza de exportação e, assim, não deveriam ser tributadas pela contribuição para o PIS/Cofins.

Não obstante a nitidez desse raciocínio, a questão foi levada ao Superior Tribunal de Justiça (STJ), que foi instado a decidir se a isenção da Cofins assegurada pelo art. 7º da LC n. 70/91<sup>17</sup>, que desonerava as mercadorias e serviços exportados ou destinados ao estrangeiro, alcançava as vendas de produtos para a Zona Franca de Manaus, à medida que o art. 4º do DL n. 288/67, iguala a exportação de mercadorias nacionais para a ZFM, “para todos os fins”, a uma exportação brasileira para o estrangeiro (exportação equiparada).

---

<sup>17</sup> LC n. 70/91, em sua redação original.

Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

I- de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;  
II- de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;  
III- de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; [...]



Adotando posição oposta aos interesses da Zona Franca de Manaus, a União regulamentou a LC n. 70/91, por meio do Decreto n. 1.030/93, excluindo-a expressamente da isenção da COFINS. De acordo o art. 1º, parágrafo único, “a” do decreto, a exclusão de que trata a LC n. 70/91, não alcança as vendas efetuadas “a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio”.

O *leading case* foi o REsp n. 223.405/MT, de relatoria do Min. Humberto Gomes de Barros, julgado pela 1ª Turma em 7/8/2003. Revertendo entendimento do TRF da 1ª Região, que considerava válida a exclusão levada a efeito pelo decreto federal, o STJ decidiu que, “por força do art. 4º do DL n. 288/67, a isenção da Cofins, assegurada pelo art. 7º da LC 70/91 estende-se às exportações para a Zona Franca de Manaus”. Dentre os fundamentos considerados pelo relator, destaca-se:

Ora, a igualdade de tratamento entre exportações externas e remessas para a região de Manaus constitui a característica fundamental da Zona Franca. Dizer que tal equiparação já não existe mais seria contrariar a disposição constitucional do Art. 40 do ADCT, por força da qual, a Zona Franca é mantida, “com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais.

Posteriormente, o tema da desoneração da contribuição ao PIS e da Cofins foi revisitado pelo STJ, agora no intuito de saber se a imunidade alcançava a venda de produtos de empresa sediada na Zona Franca de Manaus para outra empresa também instalada ali. No julgamento do REsp n. 1.276.540/AM, o STJ decidiu que:

[...] 5. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ. 6. O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade. Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio-regionais. (REsp n. 1.276.540/AM, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 16/2/2012).

Portanto, o STJ não apenas reafirmou os fundamentos do julgamento anterior, como potencializou sua abrangência, estendendo a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF, para as exportações por equiparação decorrentes de operações internas de pessoas jurídicas localizadas na Zona Franca de Manaus, no contexto da política tributária de não oneração das exportações.

Esse é um exemplo positivo da atuação jurisprudencial de um tribunal superior em favor da conservação do tratamento tributário conferido constitucionalmente à Zona Franca de Manaus, frente à tensão causada pela renitência de um ente da Federação, a União, em reconhecer que o modelo não apenas concede incentivos fiscais à região, mas, de fato, proporciona um desenvolvimento regional e sustentável.

#### **4.2 Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL)**

O segundo estudo de caso também diz respeito a uma contribuição, e embora não se refira especificamente às operações da Zona Franca de Manaus, afeta-as diretamente, pois à medida em que as vendas de mercadorias para a Zona Franca mantêm-se equiparadas a exportação, a rigor, também seriam imunes à Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A questão levada ao STF consistia em saber se o contribuinte poderia excluir da base de cálculo da CSLL as receitas oriundas das operações de exportação efetuadas a partir da Emenda Constitucional n. 33/01.

Antes de analisar o que foi decidido, convém esclarecer que o art. 195, I, “c”, da Constituição Federal autorizou a União a instituir contribuição sobre o lucro das pessoas jurídicas para o custeio da seguridade social. Com base nessa competência foi editada a Lei n. 7.689/88, que criou a contribuição social sobre o lucro das empresas, a CSLL, cuja base de cálculo é o resultado do trimestre ou do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, com os ajustes determinados pela legislação<sup>18</sup>. Sua incidência, não é, portanto, sobre o lucro líquido (lucro contábil) da empresa, mas sobre o resultado ajustado, obtido mediante adições, exclusões e compensações determinadas pela legislação tributária (art. 2º da Lei n. 7.689/88; eart. 61, § 1º, da , da Instrução Normativa n. 1.700/17).

O ponto de partida argumentativo é que, se tratando de uma espécie de contribuição para custeio da seguridade social, por razões semelhantes às sustentadas em relação à contribuição para o PIS/Cofins, as receitas das operações destinadas à exportação estariam imunes à tributação pela CSLL, como decorrência do disposto no art. 149, § 2º, I, da CF, que veda a incidência das contribuições sociais e de intervenção

---

<sup>18</sup> O lucro tributado pela CSLL não se confunde com o lucro líquido definido pela legislação comercial (art. 191 da Lei n. 6.404/76).

no domínio econômico sobre receitas dessa natureza. Não foi isso, porém, que prevaleceu na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF).

A discussão que inicialmente se estabeleceu no âmbito da Corte buscava esclarecer se o *lucro* estava compreendido no conceito de *receita*, esta sim expressamente imune às contribuições, nos termos do art. 149, § 2º, I, da CF, que faz referência às “*receitas decorrentes de exportação*”.

De um lado, sustentava-se que havia entre os dois termos uma relação de pertinência, em que o lucro seria uma espécie do gênero receita. Como consequência, para os que perfilhavam essa tese, se não era possível tributar as receitas (o mais), com maior razão não se podia tributar o lucro (o menos). Um trecho do voto do Ministro Cezar Peluso na Ação Cautelar n. 1.738/SP sintetiza esse ponto de vista:

A Emenda Constitucional nº 33, de 12 de dezembro de 2001, modificou o texto do art. 149 da Constituição da República, afastando, no § 2º, inciso I, sobre as receitas decorrentes de exportação, incidência de todas as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, entre as quais a de que cuida esta ação, a CSLL. Tal imunidade implicou verdadeira limitação ao poder de tributar com estender, sem restrição nem distinção alguma, o campo da não-incidência ou da incompetência tributária às ‘receitas decorrentes de exportação’, genericamente consideradas, as quais já não podem ser alvo de contribuições sociais de nenhuma espécie, quer incidam, formal e nominalmente, sobre a receita (art. 195, inc. I, ‘b’, como o PIS/COFINS), quer atinjam o lucro (art. 195, inc. I, ‘c’). **É que o lucro, como entidade e vantagem provinda das receitas de exportação, não pode ser atingido, de maneira transversa, por nenhuma contribuição social, vedada, que está, a incidência desta sobre aquelas. Se se não pode tributar o mais (as receitas), a fortiori não se pode gravar o menos (o lucro).** g.n

Todavia não foi esse o entendimento que prevaleceu. Por uma maioria modesta (6 votos a 5), o STF acolheu a tese segundo a qual *receita e lucro* adquirem significados próprios na legislação tributária, a ponto de a imunidade que alcança um não afetar o outro. O precedente foi firmado no julgamento do RE 474.132, que consignou:

4. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita. 6. Vencida a tese segundo a qual a interpretação teleológica da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrente das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de

conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, I, da Constituição). [...] (RE 474132, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010).

O tema foi novamente enfrentado no RE n. 564.413/SC, apreciado sob a sistemática da repercussão geral, que deu origem à Tese 8 da Repercussão Geral do STF, prevalecendo com efeitos vinculantes que:

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL incide sobre o lucro decorrente das exportações. A imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não o alcança. (TESE 8).

O argumento principal da tese vencedora foi justamente a distinção entre *receita* e *lucro*, extraída a partir da interpretação literal e topológica do art. 195, I, da CF, que ao estabelecer as hipóteses de incidência das contribuições para a seguridade, inseriu a *receita e o faturamento* na alínea “b” e o *lucro* na alínea “c”. Além disso, o caráter solidário das contribuições sociais deveria ser privilegiado e, desta forma, o lucro deveria ser tributado, ainda que decorrente de exportação. Por fim, alegou-se a dificuldade operacional, de fiscalização e apuração dos valores imunes.

Essa posição claramente favorece o Fisco e acentua o caráter político da jurisdição constitucional, em detrimento do seu aspecto jurídico.

Primeiro, porque desconsidera uma relação lógico-linguística muito intuitiva, desnaturando artificialmente o sentido que as expressões *receita* e *lucro* recebem na linguagem comum, em prejuízo mesmo dos usos sistemáticos observados no próprio texto constitucional, como apontado por Gonçalves (*apud* KNOEPFEMACHER, 2006, p. 83):

Em todas as referências [feitas na Constituição Federal] a expressão “lucro” é tomada como resultado positivo da atividade empresarial, de mais-valia obtida por sociedade empresária. É, portanto, noção parcial em relação à renda; é, por assim dizer, espécie do gênero renda. Lucro é uma noção menos ampla que renda.

O desapareço à lógica do entendimento sedimentado na Suprema Corte também não passou despercebido a Carrazza e Botallo (2003, p.108-115), os quais, reconhecendo a utilidade da distinção, compreendem que o lucro é apenas um dos componentes da receita (gênero):

Ao referir-se a lucro, a Constituição, em seu art. 195, I, c, quis que a contribuição ali prevista recaia sobre um resultado final, que leve em conta as receitas da pessoa jurídica, ajustadas aos ditames legais acima apontados. Em suma, que leve em conta modalidade qualificada de receita. Mas sempre receita. [...] Além do mais, as diferenças entre receita e lucro, conquanto existam, não sustentam a assertiva de que se estaria diante de realidades reciprocamente excludentes. Isto porque, a receita não exclui o lucro, e vice-versa. Assim, há perfeita compatibilidade entre estes dois conceitos, já que o lucro - sob os ângulos econômico, contábil e, sobretudo, tributário - nada mais é que a receita depurada, isto é, a receita que teve expungidos os custos e despesas necessários à sua obtenção.

Quanto ao argumento que apela à exigência de solidariedade das formas de custeio da seguridade, deve-se ter em conta que a contribuição para o PIS e a COFINS também deve respeitar o princípio solidário. Porém, isto não foi impeditivo para que se cumprisse a ordem constitucional de não tributar receitas decorrentes de exportação.

Por último, dificuldades operacionais de fiscalização e arrecadação de um tributo não devem obstar a eficácia de uma imunidade tributária, sequer como reforço argumentativo. É argumento consequencialista que perde muito da sua força em tempos em que a contabilidade e a fiscalização tributária são altamente especializadas e informatizadas.

Logo, de acordo com as premissas adotadas no presente trabalho, o entendimento que prevaleceu no Supremo pode ser citado como exemplo de atuação jurisprudencial que restringiu a eficácia dos benefícios tributários assegurados à Zona Franca de Manaus pela Constituição e pela legislação, portanto, ensejador de uma proteção constitucional deficiente.

## 5. CONCLUSÃO

Por inúmeras razões a Zona Franca de Manaus pode ser citada como um exemplo exitoso de modelo de desenvolvimento voltado à redução das desigualdades regionais. É inegável que o elevado volume de recursos gerados pela produção do Polo Industrial de Manaus dinamiza a economia local e dota os cofres públicos com receitas tributárias essenciais para o custeio dos serviços públicos disponibilizados à população.

Não obstante, além de economicamente viável, a Zona Franca de Manaus precisa provar-se, sobretudo, um modelo ambientalmente sustentável. A redução das desigualdades regionais, através da manutenção de um regime de favorecimento fiscal, e a preservação da Floresta são os principais pilares de sustentação do discurso de manutenção da Zona Franca de Manaus, tendo o aspecto ambiental alcançado nas últimas

décadas notoriedade a ponto de ser apontado como a condição que propiciará a perenização do modelo.

A relevância desses fundamentos foi reconhecida pelo constituinte de 1988, que optou por constitucionalizar o modelo de desenvolvimento amazônico inaugurado em 1967, mantendo-o com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação e de incentivos fiscais (arts. 40, 92 e 92-A do ADCT).

Apesar disso, esse conjunto de incentivos fiscais têm sido objeto de permanente contestação por parte de outros entes da Federação, notadamente da própria União e alguns estados das regiões Sul e Sudeste, que adotam medidas de política fiscal objetivando frustrar a atratividade tributária da Zona Franca de Manaus, por considerá-la um privilégio injustificado.

Parte dessa insatisfação desagua no Poder Judiciário, seja na forma de demandas contestatórias do regime tributário da Zona Franca, seja através de ações defensivas, visando assegurar a eficácia do complexo de benefícios legais.

Este trabalho analisou a atuação dos tribunais na consolidação do estatuto jurídico da Zona Franca de Manaus. Num plano mais amplo, foram apresentadas decisões que ilustram como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem servido de anteparo jurídico às investidas políticas contra a Zona Franca, a exemplo da ADI n. 310/AM, que assentou a constitucionalização de todo o quadro normativo pré-constitucional de incentivos fiscais da Zona Franca; da ADI n. 2.348, que reconheceu, como consequência da constitucionalização, que a Zona Franca goza de imunidade tributária; do RE n. 592.891, que anotou a desoneração de tributos “em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira”, etc.

O estudo focou na análise de dois casos julgados pelos tribunais. No primeiro, a controvérsia levada ao STJ consistia em saber se a isenção da Cofins assegurada pelo art. 7º da LC n. 70/91, que desonerava as mercadorias e serviços destinados à exportação, alcançava as vendas de produtos para a Zona Franca de Manaus, à medida que o art. 4º do DL n. 288/67, iguala a venda de mercadorias nacionais para a ZFM a uma exportação brasileira para o estrangeiro (exportação equiparada). O *leading case* foi o REsp n. 223.405/MT, no qual o tribunal decidiu que “a isenção da COFINS, assegurada pelo art. 7º da LC 70/91 estende-se às exportações para a Zona Franca de Manaus”. Posteriormente, o Tribunal potencializou esse entendimento, no REsp n. 1.276.540/AM,

ao afirmar que “o benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade”.

No segundo caso, perquiriu-se ao STF se o lucro oriundo das operações destinadas à exportação estaria imune à tributação pela CSLL. A discussão se estabeleceu em torno da distinção entre *receita* e *lucro*. A tese que afirmava que o lucro (espécie) estava compreendido no conceito de receita (gênero) favorecia os contribuintes instalados na Zona Franca de Manaus, pois as receitas oriundas das exportações são expressamente imunes. Essa, porém, não foi a orientação que prevaleceu. O Supremo decidiu, no julgamento do RE 474.132 e do RE n. 564.413/SC, este apreciado sob a sistemática da repercussão geral, que lucro e receita são categorias distintas para a legislação tributária, de sorte que a imunidade sobre a receita das exportações (art. 149, § 2º, inciso I, da CF), não alcança o lucro. Logo, a CSLL incide sobre o lucro das empresas exportadoras.

Ao analisar o entendimento jurisprudencial verificou-se que no primeiro caso o Poder Judiciário, acertadamente, assegurou a imunidade tributária em relação às receitas da Zona Franca de Manaus, uma vez que se trata de território estrangeiro para fins fiscais. Todavia, é possível apontar equívocos no julgamento sobre a CSLL, pois, ao contrário do tratamento dispensado à Cofins, não foi estendida a imunidade desta contribuição para as exportações, prejudicando, ainda que de forma reflexa, os contribuintes sediados na Zona Franca de Manaus.

Por fim, a compreensão resultante da reflexão que se faz nesse trabalho sobre a realidade socioambiental da região amazônica – como qualquer pesquisa que se destine a pensar esse contexto –, é que os benefícios gerados pela Zona Franca de Manaus não podem ser vistos como única solução de proteção da floresta. Seus efeitos são indutivos, mas limitados. Para um problema com esse nível de complexidade, qualquer solução simples é uma receita para o fracasso.

A abordagem do estudo não pretende esgotar o assunto, por esse motivo recomenda-se um estudo mais aprofundado e contínuo sobre a temática, primordialmente no que se refere a necessidade de ampliação dos mecanismos que propiciem, sobretudo, melhorar as condições de vida das pessoas, promover a cultura ambientalista pela educação, inibir o desmatamento, incrementar a fiscalização e tornar eficazes as sanções. Só assim as futuras gerações terão uma chance de usufruir dos benefícios da floresta.

## REFERÊNCIAS

BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. In defense of the Amazon Forest: The role of law and courts. **Harvard International Law Journal**, v. 62, 2021. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3830869>. Acesso em: 04 jun. 2023.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 25. ed. atual. e amp. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967. **Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0288.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm). Acesso em: 20 mai. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. **Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências**. Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm). Acesso em: 04 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências**. Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.833.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm). Acesso em: 04 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2003. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências**. Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm). Acesso em: 04 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Resp n. 1.276.540 – AM. 2ª Turma. Relator Min. Castro Meira. J. 16.02.12. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 04 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Resp n. 223.405 – MT. 1ª Turma. Relator Min. Humberto Gomes de Barros. J. 01.09.03. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 04 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.348 MC/DF. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. J. 07.11.03. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br>. Acesso em: 04 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. MC em AC n. 1.738 MC/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Cezar Peluso. J. 19.10.07. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br>. Acesso em: 04 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ReExt n. 474.132/SC. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes. J. 01.12.10. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br>. Acesso em: 04 jun. 2023.



\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ReExt n. 564.413/SC. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. J. 06.12.10. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br>. Acesso em: 04 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ReExt n. 524.499/RS. 1ª Turma. Relator: Min. Dias Toffoli. J. 08.12.12. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br>. Acesso em: 04 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 310/AM. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Cármen Lúcia. J. 09.09.14. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br>. Acesso em: 04 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ReExt n. 592.891/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Rosa Weber. J. 20.09.19. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br>. Acesso em: 04 jun. 2023.

CARRAZZA, R. A.; BOTTALLO, E. D. Operações de exportação e equiparadas e imunidade à contribuição social sobre o lucro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 91, p. 108-115, 2003.

CARVALHO, F.A.A; ROSSIGNOLI, M. Estado Brasileiro: Um país de modelo econômico atual Keynesiano ou Neoliberal? **Revista de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIPAR**. Umuarama, v. 26, n.1, 2023. Disponível em: <https://ojs.revistasunipar.com.br/index.php/juridica/article/view/9342/4554> Acesso em: 05 jun. 2023.

COSTA, F.A. **Formação rural extrativista na Amazônia: os desafios do desenvolvimento capitalista (1720 - 1970)**. Belém: NAEA, 2012.

ESTADO DO AMAZONAS. Lei Estadual n. 2.826, de 29 de setembro de 2003. **Regulamenta a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais nos termos da Constituição do Estado e dá outras providências**. Disponível em: [https://sapl.al.am.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2003/7281/7281\\_texto\\_integrall.pdf](https://sapl.al.am.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2003/7281/7281_texto_integrall.pdf). Acesso em: 04 jun. 2023.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Zona Franca de Manaus: impactos, efetividade e oportunidades. **FGV Escola de Economia de São Paulo**. 2019. Disponível em: [https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos\\_fgv\\_zonafranca\\_manaus\\_abril\\_2019v2.pdf](https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf). Acesso em: 20 mai. 2023.

HANUSCH, M. Equilíbrio Delicado para a Amazônia Legal Brasileira: Um Memorando Econômico. **Desenvolvimento Internacional em Destaque**. Washington, DC: Banco Mundial, 2023. Doi: 10.1596/978-1-4648-1913-1. Licença: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO.

KNOEPFELMACHER, Marcelo et al. **O conceito de receita na constituição: método para sua tributação sistemática**. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp012102.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2023.

RAMOS FILHO, C.A.M. **Sistema tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Manaus: Instituto Memória, 2020.

REY, K. M. M.; JÚNIOR, J.C.P.C. A Zona Franca de Manaus pós Constituição Federal de 1988: trinta anos de desafios para a reinvenção do modelo de desenvolvimento da Amazônia. **C&Trópico**, Recife, v. 43, p. 227-252, 2019.

RIVAS, A. A. F.; MOTA, J. A.; MACHADO, J. A. C. **Impacto virtuoso do Pólo Industrial de Manaus sobre a proteção da floresta amazônica : discurso ou fato?** Manaus: Instituto Piatam, 2009.

\_\_\_\_\_. **Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia: a experiência do Pólo Industrial de Manaus**. Curitiba: CRV, 2009. Co-Editora: PIATAM.

SACHS, I. **Desenvolvimento: includente, sustentável, sustentado**. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

SARLET, I.W.; WEDY, G.; FENSTERSEIFER, T. O STF como guardião constitucional da Amazônia. **Gen Jurídico**, Consolação, SP, 03 fev. 2022. Disponível em: <https://blog.grupogen.com.br/juridico/areas-de-interesse/ambiental/amazonia-stf/>. Acesso em: 04 jun. 2023.

SUFRAMA. **Indicadores de desempenho do Polo Industrial de Manaus (2018-2023)**. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/indicadores/indicadoresmar23.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2023.

SILVA, M. L. A.; COSTA, M. F.; LUCAS, M. M. B. Análise do modelo Zona Franca de Manaus com base nas teorias de desenvolvimento regional. In: IX Seminário Internacional sobre Desenvolvimento Regional, 2019, Santa Cruz – RS, **Anais**.

SOUSA E SILVA, L. F. Benefícios Fiscais de ICMS na ZFM: Imunização a partir do julgamento da ADI n. 310-STF. **Revista Direito Tributário**, Atual, n. 38, p. 80-95 - 2017.