

**Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP**

**Mestrado Profissional em Direito**

**APLICABILIDADE DO GATT E RECEPÇÃO DO ART. 98/CTN**

**A POSSIBILIDADE DE SE AFASTAR A INCIDÊNCIA DO PIS-IMPORTAÇÃO E  
COFINS-IMPORTAÇÃO, QUANDO DA ENTRADA DE BENS PROVENIENTES DE  
PAÍSES SIGNATÁRIOS DO GATT, PARA CONSUMO OU REVENDA NA ZONA  
FRANCA DE MANAUS**

Christoff Rafael Gomes Freitas

Orientadora: Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

**Brasília**

**2024**

Christoff Rafael Gomes Freitas

**APLICABILIDADE DO GATT E RECEPÇÃO DO ART. 98/CTN**  
A POSSIBILIDADE DE SE AFASTAR A INCIDÊNCIA DO PIS-IMPORTAÇÃO E  
COFINS-IMPORTAÇÃO, QUANDO DA ENTRADA DE BENS PROVENIENTES DE  
PAÍSES SIGNATÁRIOS DO GATT, PARA CONSUMO OU REVENDA NA ZONA  
FRANCA DE MANAUS

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Direito, sob a orientação da Professora Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes, apresentado para obtenção do Título de Mestre pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientadora: Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

**Brasília**

**2024**

**Christoff Rafael Gomes Freitas**

**APLICABILIDADE DO GATT E RECEPÇÃO DO ART. 98/CTN**

**A POSSIBILIDADE DE SE AFASTAR A INCIDÊNCIA DO PIS-IMPORTAÇÃO E  
COFINS-IMPORTAÇÃO, QUANDO DA ENTRADA DE BENS PROVENIENTES DE  
PAÍSES SIGNATÁRIOS DO GATT, PARA CONSUMO OU REVENDA NA ZONA  
FRANCA DE MANAUS**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Direito, sob a orientação da Professora Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes, apresentado para obtenção do Título de Mestre pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientadora: Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

Brasília/DF, 16 de dezembro de 2024.

**Banca Examinadora:**

---

Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes  
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP  
Orientadora

---

Prof. Dr. Luciano Felício Fuck  
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP  
Examinador

---

Prof. Dr. Pedro Júlio Sales D'Araújo  
Universidade de São Paulo – USP  
Examinador

F866a Freitas, Christoff Rafael Gomes

Aplicabilidade do gatt e recepção do art. 98/ctn: a possibilidade de se afastar a incidência do pis-importação e cofins-importação, quando da entrada de bens provenientes de países signatários do gatt, para consumo ou revenda na Zona Franca de Manaus / Christoff Rafael Gomes Freitas. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2024.

108 f.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2024.

1. Impostos de importação 2. Tributação – aspectos jurídicos  
3. Precedentes I.Título

CDDir 341.39611

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, toda honra e glória, ao Nosso Senhor Jesus Cristo e aos meus pais.

## RESUMO

A presente dissertação analisa a possibilidade de se afastar a incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação, quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda na Zona Franca de Manaus. A pesquisa, desenvolvida em três capítulos, aborda a criação e desenvolvimento da ZFM, com enfoque na análise do Decreto-Lei nº 288/1967 e no atual cenário de proteção constitucional ofertada. Ademais, buscou-se apresentar o “caráter especialíssimo” da referida zona franca, mediante a análise de precedentes firmados pelo Supremo Tribunal Federal. Superada a exposição, o presente trabalho apresentou a discussão sobre o conflito hierárquico dos tratados internacionais em matéria tributária. Buscou realizar análise sobre o artigo 98 do CTN, cujo dispositivo garante a superioridade da norma internacional em face da legislação interna, com foco em saber se foi recepcionado ou não pela Constituição Federal. Foram apresentados diversos precedentes julgados pelo STF e pelo STJ, os quais indicam a aplicabilidade e recepção desse dispositivo do CTN. Além disso, após demonstrada a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária, buscou-se analisar a criação, internalização e aplicabilidade do Acordo Geral de Tarifas e Comércio- GATT, com foco no princípio da “não discriminação”, que consigna a impossibilidade de tratamento tributário diferenciado entre produtos nacionais e estrangeiros. Na sequência, foi realizado um paralelo com as disposições contidas nos arts. 26 e 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, que consignou o “*pacta sunt servanda*” e a impossibilidade do “*treaty override*”. O presente trabalho buscou também apresentar a criação, cenário material e função teleológica do PIS-Importação e COFINS-Importação, além de fazer uma análise sobre a regra imunizante contida no art. 149, § 2º, I da CRFB/88 e do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67. Por fim, foi apresentado um panorama jurisprudencial sobre o tema debatido, com foco nos julgados do TRF-1 e STJ, perpassando pela análise do status e principais objetivos do Tema Repetitivo nº 1244/STJ, que futuramente será julgado. Realizadas tais ponderações, permitiu-se chegar à conclusão do problema de pesquisa aqui tratado, permitindo-se afirmar a possibilidade de se afastar a incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação, quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, especialmente em razão da superioridade hierárquica dos tratados internacionais, da aplicabilidade do GATT e da impossibilidade de tratamento tributário diferenciado, mais oneroso, ao produto estrangeiro.

**Palavras-chave:** GATT, art. 98 do CTN, Zona Franca de Manaus, tributação, PIS-Importação, Cofins-Importação.

## ABSTRACT

The present research analyzes the possibility of excluding the incidence of PIS-Importação and COFINS-Importação taxes on goods originating from GATT signatory countries intended for consumption or resale in the Manaus Free Trade Zone (ZFM). The research, developed in three chapters, addresses the creation and development of the ZFM, focusing on the analysis of Decree-Law nº 288/1967 and the current framework of constitutional protection afforded to it. Furthermore, the "special status" of this free trade zone is highlighted through the analysis of precedents established by the Supreme Federal Court (STF). Following this exposition, the study delves into the hierarchical conflict of international treaties in tax matters, examining Article 98 of the CTN, a provision that guarantees the supremacy of international norms over domestic legislation, with an emphasis on determining whether it was incorporated into the Federal Constitution. Various precedents judged by the STF and the Superior Court of Justice (STJ) are presented, supporting the applicability and incorporation of this CTN provision. Additionally, after establishing the hierarchical supremacy of international treaties in tax matters, the study analyzes the creation, incorporation, and applicability of the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT), emphasizing the principle of "non-discrimination," which asserts the impossibility of differentiated tax treatment between domestic and foreign products. A parallel is drawn with Articles 26 and 27 of the Vienna Convention on the Law of Treaties, which uphold the principles of *pacta sunt servanda* and the prohibition of treaty override. The dissertation also examines the creation, material scope, and teleological purpose of PIS-Importação and COFINS-Importação, analyzing the tax immunity rule in Article 149, §2, I of the Federal Constitution and Article 4 of Decree-Law nº 288/67. Finally, a jurisprudential overview is provided on the debated topic, focusing on decisions by the TRF-1 and STJ, including an analysis of the objectives and status of STJ Theme nº 1244, which will be judged in the future. After these considerations, the dissertation concludes that it is possible to exclude the incidence of PIS-Importação and COFINS-Importação on goods from GATT signatory countries, particularly due to the hierarchical supremacy of international treaties, the applicability of GATT, and the prohibition of more burdensome discriminatory tax treatment of foreign products.

**Keywords:** GATT, Article 98 CTN, Manaus Free Trade Zone, taxation, PIS-Importação, COFINS-Importação.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AFICAM – Associação das Indústrias e Empresas de Serviços do Polo Industrial do Amazonas

ALC – Área de Livre Comércio

Art. – Artigo

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto-Lei

EC – Emenda Constitucional

ED – Embargos de Declaração

FIEAM – Federação das Indústrias do Estado do Amazonas

II – Imposto de Importação

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

Min. – Ministro

MS – Mandado de Segurança

PIS/PASEP – Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PL – Projeto de Lei

RE – Recurso Extraordinário

RESP – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUDAM – Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia

SUFRAMA – Superintendência da Zona Franca de Manaus

TRF-1 – Tribunal Regional Federal da Primeira Região

ZFM – Zona Franca de Manaus

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>1 – ZONA FRANCA DE MANAUS E SEU CARÁTER “ESPECIALÍSSIMO”</b> .....	16
1.1. A Criação e o Contexto Histórico da Zona Franca de Manaus .....	16
1.2. A Lei nº 3.173/57: A Primeira Estruturação Jurídica da Zona Franca de Manaus, Estrutura Normativa e Objetivos .....	18
1.3. A Criação e o Processo Legislativo do Decreto-Lei nº 288/67: A Consolidação da Zona Franca de Manaus .....	21
1.4. Análise do Cenário Constitucional da Zona Franca de Manaus: A Proteção Conferida pela CRFB/88 .....	24
1.5. A Reforma Tributária e a manutenção da proteção especial da ZFM .....	25
1.6. STF: precedentes judiciais relevantes que tratam sobre o caráter especial conferido à Zona Franca de Manaus e sua proteção na ordem jurídica brasileira .....	28
1.6.1. RE 592.891/SP (aproveitamento de créditos de IPI) .....	28
1.6.2. ADI 7.239/DF (impossibilidade de redução do tratamento diferenciado à ZFM) .....	29
1.6.3. ADPF 1.004/SP (impossibilidade de supressão de benefício fiscal concedido de forma unilateral para a ZFM) .....	31
1.6.4. ADI 7.036/DF (natureza de exportação da comercialização de bens para ZFM) .....	34
1.6.5. ADI 4.832/AM (possibilidade de concessão de benefício fiscal unilateral para a ZFM) .....	36
1.6.6. ADI 2.348/DF (impossibilidade de redução da proteção ofertada à ZFM) .....	38
1.6.7. ADI 310/AM (impossibilidade de redução da proteção ofertada à ZFM) .....	39
1.6.8. ADI 5.058/DF (proteção constitucional ofertada à ZFM e necessidade de emenda constitucional para sua limitação) .....	41
1.7. Conclusão .....	42
<b>2 – SOBREPOSIÇÃO DOS TRATADOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EM FACE DA LEGISLAÇÃO INTERNA E APLICABILIDADE DO GATT</b> .....	43
2.1. Acerca do Monismo e do Dualismo .....	43
2.2. Corrente aplicada no Brasil – Monista ou Dualista? .....	45

2.3. Sobre a hierarquia dos tratados no plano das fontes jurídicas nacionais .....	47
2.4. Sobre a natureza e principais objetivos dos tratados internacionais em matéria tributária .	50
2.5. O artigo 98 do Código Tributário Nacional, Origem do dispositivo e fundamentos de validade .....	51
2.6. STF e STJ: precedentes judiciais relevantes sobre a hierarquia e aplicabilidade dos Tratados/Acordos internacionais em matéria tributária .....	56
2.5.1. RE 229.096/RS (isenção heterônoma) .....	57
2.5.2. REsp 1.161.467/RS (critério da especialidade) .....	58
2.5.3. REsp 1.325.709/RJ (caso Vale S/A) .....	60
2.5.4. RE 460.320/PR (caso Volvo) .....	61
2.5.5. ARE 1.227.591/SP (natureza infraconstitucional da discussão sobre os tratados) .....	65
2.7. Histórico e a Criação do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) .....	66
2.8. Aplicabilidade dos dispositivos do GATT e impossibilidade de tratamento desigual entre o produto nacional e estrangeiro: princípio da não discriminação .....	69
2.9. Considerações a respeito dos artigos 26 e 27 da Convenção de Viena e o " <i>pacta sunt servanda</i> " no âmbito internacional .....	77
2.10. Conclusão .....	80
<b>3 - TRIBUTAÇÃO DE BENS PARA CONSUMO OU REVENDA NA ZFM: DA NÃO INCIDÊNCIA DO PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO QUANDO DA ENTRADA DE PRODUTOS PROVENIENTES DO GATT .....</b>	<b>82</b>
3.1. Considerações sobre o PIS-Importação e COFINS-Importação: criação, cenário, critério material .....	82
3.2. Análise do Artigo 149, § 2º, I, da CRFB/88 e distorção criada em conjunto com o art. 4º do Decreto-Lei no 288/67 .....	86
3.3. Panorama jurisprudencial do TRF-1 e do STJ sobre a possibilidade de se afastar a incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação, em razão da violação ao GATT, e os principais argumentos processuais utilizados .....	91
3.4. Do Tema Repetitivo nº 1.244/STJ e da tese a ser firmada .....	96
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	97
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	101

## INTRODUÇÃO

Na realidade tributária brasileira há uma polêmica em relação à possibilidade de afastar a incidência do PIS-Importação e Cofins-Importação, quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Isso porque, atualmente regulada pelo Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, a ZFM, sendo considerada uma "área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais"<sup>1</sup>, possibilita que a comercialização de mercadorias nacionais para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus seja considerada, para todos os efeitos fiscais "equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro", conforme o art. 4º do referido Dec-Lei.

Tal equiparação ocasionou uma gama de consequências fático-jurídicas, dentre elas a desoneração de certos tributos. Isso porque, a partir de 2001, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 33, que alterou a redação do artigo 149 da Constituição Federal, as receitas decorrentes de exportações passaram a ser imunes à incidência do Programa de Integração Social (PIS) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) - contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, incidindo sobre o faturamento ou receita bruta de toda sociedade empresária<sup>2</sup>.

Assim, a comercialização de produtos de origem nacional, para industrialização e consumo destinados à ZFM, passou a não sofrer a incidência do PIS e da COFINS, diante da natureza de exportação ao exterior. Todavia, criou-se uma disparidade de tratamento entre a comercialização de produtos nacionais e os estrangeiros: aqueles, quando destinados à ZFM, passaram a ter suas receitas desoneradas. Todavia, estes passaram a se submeter à incidência do PIS-Importação e Cofins-Importação. Assim, quando o contribuinte situado na Zona Franca de Manaus importa produtos estrangeiros, passa a se sujeitar à incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação.

Nas premissas aqui expostas, destaca-se o artigo 98 do Código Tributário Nacional o qual, inserido na Seção II, para regular Leis, Tratados e Convenções Internacionais e Decretos, consignou que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a

---

<sup>1</sup> AGUIAR, Luana Hitzschky. A Não Incidência do Pis/Cofins-Importação na Aquisição de Mercadorias Estrangeiras de Países Signatários do Gatt Pelas Empresas Situadas na ZFM. Disponível em: <https://riu.ufam.edu.br/handle/prefix/5360>. Acesso em: 27 de set. 2023.

<sup>2</sup> COSTA, Ronaldo Luiz. PIS-COFINS Não-Cumulativos e a Constituição Federal. Instituto Brasileiro De Estudos Tributários IBET-Cuiabá, 2011.

legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha". Há grande polêmica jurídica quanto à aplicabilidade do artigo referenciado. Até o presente momento, a jurisprudência e a Administração Tributária não entraram num consenso sobre a recepção do artigo 98/CTN, especialmente na questão atinente à aplicabilidade de Tratado/Acordo Internacional em face da legislação infraconstitucional interna posterior que o contrarie<sup>3</sup>.

Nesse contexto de insegurança jurídica quanto à aplicação da norma referenciada, gerando reflexo de maneira incisiva no desenvolvimento<sup>4</sup> - no sentido amplo da palavra, como valor presente na sociedade brasileira e objetivo fundamental da República, previsto na CRFB/88 - que se questiona também a aplicabilidade do Acordo Geral de Tarifas e Comércio, denominado GATT, em face da legislação ordinária interna.

O Acordo internacional referenciado foi o precursor da Organização Mundial do Comércio (OMC), sendo assinado em 1947, e buscou "reduzir as tarifas aduaneiras e as barreiras ao comércio entre os países signatários<sup>5</sup>". Dentre as várias disposições consolidadas, estabeleceu-se que os países signatários devem aplicar um relacionamento fiscal/tributário semelhante entre os bens de origem nacional e os bens importados.

Apresentada tais questões, o presente estudo propõe, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, realizar uma reflexão sobre a recepção do artigo 98 do Código Tributário Nacional pela Constituição Federal de 1988 e sobre a aplicabilidade do GATT, em face da legislação infraconstitucional interna, numa tentativa de demonstrar a possibilidade de se afastar a incidência do PIS-Importação e Cofins-Importação, quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda na Zona Franca de Manaus. Para o desenvolvimento da pesquisa, tornou-se necessário o estudo da doutrina, legislação e jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF-1), Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da superioridade hierárquica dos tratados e acordos internacionais, em face da legislação infraconstitucional interna.

Em relação ao problema de pesquisa, o presente estudo propõe as seguintes indagações: (i) o artigo 98 do Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição

---

<sup>3</sup> FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Caso Volvo: haverá uma interpretação definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 98 do CTN?. In: Direitos Fundamentais dos Contribuintes, (coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho), Editora Almedina: 2021.

<sup>4</sup> FOLLONI, André. Desenvolvimento e segurança jurídica tributária na Jurisprudência do STF. In: Clèmerson Merlin Clève. (Org.). Direito constitucional brasileiro. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, v. 3, p. 84-101.

<sup>5</sup> Do GATT à OMC. Disponível em: <https://comercioexterno.furg.br/blog-comex/160-do-gatt-%C3%A1-omc.html>. Acesso em: 27 de set. 2023.

Federal de 1988?; (ii) qual a aplicabilidade do GATT no ordenamento jurídico brasileiro? O acordo internacional é capaz de se sobrepor à legislação interna?; e (iii) é juridicamente viável afastar a incidência do PIS-Importação e Cofins-Importação, quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda na Zona Franca de Manaus?

A relevância e a atualidade do tema são evidenciadas sob a perspectiva da proteção ao comércio internacional e ao desenvolvimento econômico, principalmente sobre a estabilidade das relações entre os países e garantia do cumprimento de uma norma internacional. Ademais, a reflexão referente à superioridade hierárquica dos tratados/acordos internacionais sobre a legislação interna, essencialmente quanto à aplicabilidade do artigo 98/CTN, ainda não foi pacificada na realidade do poder judiciário brasileiro. Assim, tem-se um pequeno número de trabalhos que versam sobre tal problemática, o que justifica a relevância da discussão aqui apresentada e os resultados que a presente pesquisa poderá contribuir à comunidade científica.

A hipótese a ser testada é a de que deve ser afastada a incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação quando do ingresso de bens provenientes de países do GATT, para consumo ou revenda na Zona Franca de Manaus, tendo em vista: (i) o caráter especial e proteção constitucional ofertada à ZFM; (ii) a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária em face da legislação interna; (iii) a aplicabilidade, internalização e vinculatividade do GATT; (iv) a existência de uma distorção jurídica criada pelo artigo 149, § 2º, I, da CRFB/88 e pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, com tratamento tributário diferenciado ao produto nacional, menos oneroso do que o produto estrangeiro.

Por fim, quanto à estrutura, a presente pesquisa está dividida em três capítulos. O primeiro capítulo tem como objetivo apresentar o histórico, criação, desenvolvimento e proteção constitucional concedida à Zona Franca de Manaus. O segundo capítulo busca analisar a recepção do artigo 98/CTN e a superioridade hierárquica dos tratados e acordos internacionais sobre a legislação ordinária interna, perpassando pela evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal em relação ao tema, com o recorte temporal desde a promulgação da CRFB/88 até os dias atuais, bem como analisar a aplicabilidade do GATT no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, sopesando as consequências da possível aplicação da norma internacional, especialmente quanto à vinculatividade do poder legislativo. Finalmente, o terceiro capítulo tem como objetivo realizar um paralelo entre a desoneração tributária promovida à mercadoria nacional, quando destinada para consumo ou revenda, e a mercadoria internacional, que sofre

a incidência do PIS-Importação e Cofins-Importação, com vistas a saber se é possível, ou não, afastar a incidência de tais tributos.

# 1. ZONA FRANCA DE MANAUS E SEU CARÁTER “ESPECIALÍSSIMO”

## 1.1. A Criação e o Contexto Histórico da Zona Franca de Manaus

A Zona Franca de Manaus (ZFM) foi criada em 28 de fevereiro de 1967 pelo Decreto-Lei nº 288/67, como uma das políticas públicas de desenvolvimento regional no Brasil. Essa iniciativa buscou conter as desigualdades regionais que marcavam o cenário socioeconômico brasileiro, bem como foi uma estratégia geopolítica destinada a fortalecer a presença do Estado brasileiro na região amazônica<sup>6</sup>. Sua criação reflete um contexto de transformação política e econômica no Brasil e no mundo, marcado por tensões da Guerra Fria, debates sobre soberania territorial e a necessidade de integrar regiões economicamente marginalizadas ao processo de desenvolvimento nacional<sup>7</sup>.

Como bem consignado, “a ZFM não é apenas um modelo econômico, mas um instrumento de política pública que reflete as prioridades geopolíticas e sociais do Brasil em diferentes períodos históricos<sup>8</sup>”. A trajetória da ZFM é um exemplo de como políticas de incentivos fiscais podem ser consignadas para promover a industrialização, proteger a soberania e reduzir desigualdades sociais. Sua história, porém, está intrinsecamente ligada a fatores históricos, econômicos e geopolíticos, que moldaram sua concepção e justificaram sua importância no contexto nacional.

Até o final do século XIX, a economia amazônica era fortemente dependente da exploração da borracha, que havia transformado Manaus em um dos maiores polos de exportação do Brasil. Nesse contexto, no final do século XIX e início do século XX, a Amazônia experimentou um breve período de prosperidade econômica impulsionado pela exportação de borracha. A região tornou-se um dos principais fornecedores mundiais de látex, matéria-prima indispensável para a Revolução Industrial e a expansão da indústria automotiva global. Manaus, a capital do estado do Amazonas, tornou-se um dos principais polos econômicos do Brasil, beneficiada por sua localização estratégica e pela infraestrutura portuária que facilitava o escoamento da borracha para os mercados estrangeiros<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. *Estudos avançados*, v. 19, p. 99, 2005.

<sup>7</sup> Efeitos Econômicos Da Zona Franca De Manaus, p. 252. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11674/1/PPE\\_v51\\_n03\\_Artigo8\\_efeitos\\_economicos.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11674/1/PPE_v51_n03_Artigo8_efeitos_economicos.pdf). Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>8</sup> ALMEIDA, Roberto. Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional: O Caso da Zona Franca de Manaus. São Paulo: Atlas, 2020. p. 24.

<sup>9</sup> PEREIRA CARDOSO JÚNIOR, José Celso; MONTE REY, Kamyle Medina. A Zona Franca de Manaus pós Constituição Federal de 1988: 30 anos de desafios para a reinvenção do modelo de desenvolvimento da Amazônia. *Ciência & Trópico*, v. 43, n. especial, 2019. DOI: 10.33148/CeTropico\_v.43n.esp(2019). p.224. Disponível em: <https://periodicos.fundaj.gov.br/CIC/article/view/1851>. Acesso em: 22 nov. 2024.

Como bem destaca Weinstein<sup>10</sup>, “a Amazônia, durante o ciclo da borracha, viveu uma efêmera era de opulência que mascarou a vulnerabilidade estrutural de sua economia, fortemente dependente de um único produto e de condições de mercado externas”. Essa vulnerabilidade tornou-se evidente quando, a partir de 1912, a produção de borracha da Ásia superou a da Amazônia, devido à introdução de técnicas agrícolas mais eficientes e à exploração de seringais cultivados em plantações. A competição asiática, associada aos altos custos de produção no Brasil, levou ao colapso do mercado amazônico de borracha, que perdeu sua competitividade internacional<sup>11</sup>.

O declínio da borracha teve consequências profundas para a Amazônia. A economia regional, que dependia quase exclusivamente da exportação de látex, entrou em colapso, levando ao desemprego em massa, ao êxodo populacional e à estagnação econômica<sup>12</sup>. Nesse contexto, “o declínio do ciclo da borracha transformou a Amazônia de uma região próspera em um enclave de pobreza e abandono, agravando as desigualdades regionais já existentes no Brasil<sup>13</sup>”.

Manaus, que durante o auge da borracha era conhecida como a "Paris dos Trópicos", entrou em um período de decadência econômica e demográfica, com a fuga de investidores e a diminuição das receitas fiscais. Com isso, “a derrocada da economia da borracha marcou o início de um século de desafios para a Amazônia, que enfrentou o isolamento geográfico e a marginalização econômica no contexto nacional<sup>14</sup>”.

Apesar do impacto negativo do declínio da borracha, o potencial estratégico e econômico da Amazônia continuava a atrair a atenção do governo brasileiro, especialmente em momentos de crise nacional ou internacional. Durante a Segunda Guerra Mundial (1939-1945), por exemplo, o governo Getúlio Vargas promoveu a retomada limitada da produção de borracha na Amazônia por meio do Acordo de Washington, que buscava suprir a demanda dos Aliados

---

<sup>10</sup> WEINSTEIN, Barbara. *The Amazon Rubber Boom: Industrialization and Dependency in the Periphery*. Stanford: Stanford University Press, 2001, p. 24.

<sup>11</sup> WEINSTEIN, Barbara. *The Amazon Rubber Boom: Industrialization and Dependency in the Periphery*. Stanford: Stanford University Press, 2001, p. 125.

<sup>12</sup> REY, Kamyle Medina Monte. *Zona Franca de Manaus: análise dos 50 anos de atuação estatal no âmbito da Suframa em busca da promoção do desenvolvimento da Amazônia*. Brasília, 2019. Dissertação (Mestrado - Programa de Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento) - Escola Nacional de Administração Pública. Orientação: Prof. Dr. José Celso Pereira Cardoso Júnior. p. 29.

<sup>13</sup> DEAN, Warren. *A Luta pela Borracha no Brasil: Um Estudo de História Econômica*. São Paulo: Nobel, 1995, p. 52.

<sup>14</sup> PRADO, Mariana; OLIVEIRA, Fábio. Sustentabilidade e Desenvolvimento Regional na Amazônia. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, v. 7, n. 2, 2020, p. 49.

por insumos estratégicos<sup>15</sup>. Entretanto, “essas iniciativas foram temporárias e não resultaram em um plano de longo prazo para a integração econômica da região<sup>16</sup>”.

A criação da Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA), em 1953, representou a primeira tentativa institucionalizada de estruturar políticas de desenvolvimento para a região. A SPVEA foi criada pela Lei nº 1.806/53 e tinha como objetivo promover projetos que impulsionassem a economia local, com foco em infraestrutura, agricultura e exploração sustentável dos recursos naturais<sup>17</sup>. No entanto, “a SPVEA enfrentou desafios significativos, incluindo falta de recursos, dificuldade de articulação com governos estaduais e ausência de um planejamento integrado com as políticas nacionais<sup>18</sup>”.

## **1.2. A Lei nº 3.173/57: A Primeira Estruturação Jurídica da Zona Franca de Manaus, Estrutura Normativa e Objetivos**

A Lei nº 3.173, sancionada em 6 de junho de 1957, marcou um momento inicial no processo de valorização econômica da região amazônica e na concepção da Zona Franca de Manaus (ZFM) como um instrumento de integração e desenvolvimento regional. Promulgada durante o governo de Juscelino Kubitschek (1956-1961), em meio à execução do Plano de Metas, a legislação foi uma tentativa pioneira de enfrentar os desafios históricos que assolavam a Amazônia desde o colapso econômico do ciclo da borracha. Essa lei não apenas lançou as bases para a criação da ZFM, mas também refletiu as limitações e os desafios enfrentados pelas políticas públicas voltadas à Amazônia no período pré-regime militar.

Nos anos 1950, o Brasil vivia um momento de aceleração industrial e urbanização, centrado principalmente nas regiões Sul e Sudeste. O Plano de Metas, anunciado em 1956, visava promover a modernização econômica e a industrialização do país, com foco em setores estratégicos como transporte, energia e indústria de base. Contudo, “a integração das regiões Norte e Nordeste ao processo de desenvolvimento nacional permaneceu como uma meta periférica, limitada por barreiras geográficas, econômicas e políticas<sup>19</sup>”.

Nesse cenário, a Amazônia enfrentava problemas estruturais graves, como isolamento geográfico, infraestrutura precária e dependência econômica de atividades extrativistas. O declínio da economia da borracha no início do século XX havia desestabilizado

---

<sup>15</sup> SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. Estudos avançados, v. 19, p. 100, 2005.

<sup>16</sup> SILVA, José. O Brasil na Guerra Fria: Amazônia e Segurança Nacional. Belo Horizonte: UFMG, 2015, p. 87.

<sup>17</sup> PEREIRA CARDOSO JÚNIOR, José Celso; MONTE REY, Kamyle Medina. A Zona Franca de Manaus pós Constituição Federal de 1988: 30 anos de desafios para a reinvenção do modelo de desenvolvimento da Amazônia. Ciência & Trópico, v. 43, n. especial, 2019. DOI: 10.33148/CeTropico\_v.43n.esp(2019). p.225. Disponível em: <https://periodicos.fundaj.gov.br/CIC/article/view/1851>. Acesso em: 22 nov. 2024.

<sup>18</sup> SOUZA, Maria Lúcia. Desafios do Desenvolvimento Sustentável na Amazônia. Belém: NAEA, 2016, p. 78.

<sup>19</sup> SOUZA, Maria Lúcia. Desafios do Desenvolvimento Sustentável na Amazônia. Belém: NAEA, 2016, p. 78.

a região, provocando um êxodo populacional e uma crescente marginalização no contexto nacional<sup>20</sup>. Assim, "a Amazônia tornou-se, na primeira metade do século XX, uma região abandonada, relegada a uma posição de periferia econômica e política<sup>21</sup>".

Foi nesse contexto que a Lei nº 3.173/57 surgiu como uma tentativa do governo federal de promover o desenvolvimento regional por meio da criação de um polo comercial em Manaus. Inspirada em modelos de zonas francas implementados em outros países, a legislação buscava estabelecer Manaus como um centro de importação e exportação, utilizando incentivos fiscais para atrair investidores e estimular a economia local<sup>22</sup>.

O processo legislativo que culminou na promulgação da Lei nº 3.173/57 foi caracterizado por debates que refletiam a percepção da Amazônia como uma região estratégica, mas negligenciada. A iniciativa legislativa partiu do Poder Executivo, que, por meio do Ministério da Fazenda, elaborou o projeto de lei com o objetivo de instituir uma "zona franca" em Manaus, definida como um porto livre para mercadorias importadas e exportadas<sup>23</sup>.

O projeto foi amplamente debatido no Congresso Nacional, onde recebeu apoio de parlamentares de regiões do Norte e Nordeste, que defendiam a necessidade de políticas diferenciadas para reduzir as desigualdades regionais<sup>24</sup>. Tem-se que "os discursos parlamentares da época frequentemente destacavam o abandono histórico da Amazônia e a importância de medidas para fortalecer a presença do Estado na região<sup>25</sup>".

O Deputado Francisco Pereira da Silva apresentou à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 1.310, de 23 de outubro de 1951, que propunha que Manaus fosse sede de um "porto franco". Posteriormente, o referido projeto recebeu emendas de redação do Deputado Maurício Joppert, convertendo-se na Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957, fazendo com que se consolidasse uma Zona Franca, não mais um porto<sup>26</sup>.

A redação final da lei definiu a zona franca como "uma área de livre comércio, destinada à importação e exportação de mercadorias, isenta de tributos aduaneiros e fiscais". O

---

<sup>20</sup> SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. Estudos avançados, v. 19, p. 101, 2005.

<sup>21</sup> DEAN, Warren. A Luta pela Borracha no Brasil: Um Estudo de História Econômica. São Paulo: Nobel, 1995, p. 57.

<sup>22</sup> A SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. Estudos avançados, v. 19, p. 101, 2005.

<sup>23</sup> SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. Estudos avançados, v. 19, p. 100, 2005.

<sup>24</sup> SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. Estudos avançados, v. 19, p. 102, 2005.

<sup>25</sup> VELHO, Otávio. Amazônia: Estratégia de Ocupação. Rio de Janeiro: Zahar, 1997, p. 45.

<sup>26</sup> SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. Estudos avançados, v. 19, p. 101, 2005.

artigo 1º estabelecia que a ZFM seria localizada em Manaus e teria como objetivo "promover o comércio e o desenvolvimento econômico da região amazônica". No entanto, a falta de regulamentação específica sobre os incentivos fiscais e os critérios para instalação de empresas limitou a eficácia inicial da lei<sup>27</sup>.

A Lei nº 3.173/57 foi estruturada em torno de três pilares principais: a definição da zona franca como área de livre comércio, a concessão de isenções tributárias e a criação de mecanismos para fomentar a importação e exportação de mercadorias. Esses pilares tinham como objetivo criar um ambiente favorável ao comércio exterior e atrair investidores para a região<sup>28</sup>. Assim, tem-se que "a concepção normativa da Lei nº 3.173 reflete uma tentativa inicial de estruturar políticas de integração nacional, mas foi marcada por lacunas regulatórias e pela ausência de incentivos robustos que fossem suficientes para atrair grandes investimentos<sup>29</sup>". Apesar de seu caráter inovador, a lei carecia de mecanismos de fiscalização e de um planejamento integrado com outras políticas públicas.

Nesse contexto, embora tenha representado um avanço importante no reconhecimento da Amazônia como uma prioridade nacional, a Lei nº 3.173/57 teve impacto limitado nos anos seguintes à sua promulgação. A ausência de regulamentação detalhada e a falta de uma política integrada para o desenvolvimento da região impediram que a zona franca atingisse plenamente seus objetivos<sup>30</sup>.

É possível afirmar que "os efeitos econômicos da Lei nº 3.173 foram mais simbólicos do que práticos, uma vez que a legislação não oferecia um modelo de incentivos fiscais suficientemente atrativo para investidores nem mecanismos de governança capazes de implementar o projeto com eficácia<sup>31</sup>". Além disso, a dependência da Amazônia de atividades extrativistas e a falta de infraestrutura adequada para o comércio exterior representavam barreiras significativas.

Apesar de suas limitações, a Lei nº 3.173/57 desempenhou um papel fundamental na formulação das políticas que seriam implementadas uma década depois pelo Decreto-Lei nº 288/67. "A experiência inicial da zona franca criada em 1957 serviu como um laboratório para

---

<sup>27</sup> SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. Estudos avançados, v. 19, p. 101, 2005.

<sup>28</sup> GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Tributação e desenvolvimento regional: uma análise econômica dos benefícios fiscais concedidos para empresas instaladas na Zona Franca de Manaus e a Guerra Fiscal entre Estados. Pensar. Fortaleza, v. 20, n. 2, p. 491.

<sup>29</sup> SILVA FILHO, Antônio; BARCELOS, Pedro. Desenvolvimento e Soberania na Amazônia: O Papel da Zona Franca de Manaus. Revista de História Econômica, v. 32, n. 1, 2019, p. 123.

<sup>30</sup> SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. Estudos avançados, v. 19, p. 101, 2005.

<sup>31</sup> MELO, Renato. Zona Franca de Manaus: Impactos Econômicos e Fiscais no Brasil. Brasília: Editora Jurídica Nacional, 2021, p. 89.

o modelo mais abrangente e robusto instituído em 1967, que incorporou lições aprendidas e incluiu incentivos fiscais mais claros e eficazes<sup>32</sup>.

O Decreto-Lei nº 288 não apenas ampliou os objetivos da zona franca, transformando-a em um polo industrial, mas também integrou a ZFM ao planejamento estratégico do regime militar, que via na Amazônia uma prioridade geopolítica. A experiência da Lei nº 3.173/57 demonstrou a necessidade de políticas mais bem estruturadas e de um modelo integrado de desenvolvimento regional, o que seria incorporado na formulação da ZFM moderna.

A Lei nº 3.173/57 representou um marco inicial na história da Zona Franca de Manaus e no reconhecimento da Amazônia como uma região estratégica para o desenvolvimento do Brasil. Embora tenha tido impacto limitado em termos práticos, sua promulgação evidenciou a necessidade de políticas públicas voltadas à integração e ao desenvolvimento regional. A experiência acumulada com a implementação dessa lei forneceu subsídios importantes para a estruturação do modelo mais abrangente instituído em 1967, que consolidaria a ZFM como um dos principais polos industriais do Brasil<sup>33</sup>.

### **1.3. A Criação e o Processo Legislativo do Decreto-Lei nº 288/67: A Consolidação da Zona Franca de Manaus**

O Decreto-Lei nº 288, promulgado em 28 de fevereiro de 1967, representa o marco jurídico fundamental para a estruturação da Zona Franca de Manaus (ZFM) como um dos instrumentos de política pública voltados à integração econômica e territorial da região amazônica<sup>34</sup>. Tal ato normativo consolidou as iniciativas anteriores, como a Lei nº 3.173/57, e integrou um modelo inovador de incentivos fiscais e administrativos, voltado para enfrentar as desigualdades regionais históricas e proteger os interesses estratégicos do Brasil na Amazônia. Além de atender aos anseios regionais, o referido decreto-lei dialogava com as preocupações geopolíticas do período, especialmente no contexto da Guerra Fria<sup>35</sup>.

A análise do processo legislativo que resultou na elaboração desse decreto-lei e dos objetivos essenciais presentes em seu conteúdo revela não apenas o amadurecimento das

---

<sup>32</sup> ALMEIDA, Roberto. Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional: O Caso da Zona Franca de Manaus. São Paulo: Atlas, 2020, p. 78.

<sup>33</sup> REY, Kamyle Medina Monte. Zona Franca de Manaus: análise dos 50 anos de atuação estatal no âmbito da Suframa em busca da promoção do desenvolvimento da Amazônia. Brasília, 2019. Dissertação (Mestrado - Programa de Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento) - Escola Nacional de Administração Pública. Orientação: Prof. Dr. José Celso Pereira Cardoso Júnior. p. 33.

<sup>34</sup> SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. Estudos avançados, v. 19, p. 104, 2005.

<sup>35</sup> GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Tributação e desenvolvimento regional: uma análise econômica dos benefícios fiscais concedidos para empresas instaladas na Zona Franca de Manaus e a Guerra Fiscal entre Estados. Pensar. Fortaleza, v. 20, n. 2, p. 492.

políticas públicas voltadas para a região historicamente esquecida, mas também a preocupação do governo federal em criar um instrumento jurídico que harmonizasse desenvolvimento econômico, ocupação territorial e soberania nacional<sup>36</sup>.

A década de 1960 foi um período de transição e transformação no Brasil. O período ditatorial militar viu a Amazônia, com sua grande extensão territorial e abundância de recursos naturais, um dos principais focos de atenção, tanto por sua vulnerabilidade geopolítica quanto por seu potencial estratégico<sup>37</sup>. Assim, “a Amazônia passou a ser percebida como um espaço essencial para a consolidação da soberania nacional, especialmente no contexto da Guerra Fria, quando a internacionalização dos recursos naturais era vista como uma ameaça<sup>38</sup>”. A criação de instrumentos que promoviam a ocupação econômica e demográfica da região tornou-se uma prioridade.

O Decreto-Lei nº 288/67 foi promulgado nesse cenário, no lugar da Lei nº 3.173/57, que havia criado uma zona franca em Manaus com objetivos semelhantes, mas cuja eficácia foi limitada por lacunas normativas e pela falta de regulamentação. O novo decreto-lei buscava superar tais limitações e estabelecer uma estrutura jurídica mais robusta e detalhada, capaz de atrair investidores e fomentar a industrialização da região.

A formulação do Decreto-Lei nº 288 foi conduzida no contexto de um regime militar centralizador, em que o Executivo possuía amplos poderes legislativos. O executivo federal, sob a liderança do presidente Humberto de Alencar Castelo Branco, delegou a formulação do decreto ao Ministério da Fazenda, em articulação com outros órgãos estratégicos, como o Conselho de Segurança Nacional e a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA)<sup>39</sup>.

O processo de elaboração do decreto incluiu estudos técnicos e debates internos sobre as melhores formas de estruturar uma zona de livre comércio e incentivos fiscais que fosse sustentável no longo prazo. “O Decreto-Lei nº 288 refletiu uma abordagem técnica e

---

<sup>36</sup> REY, Kamyle Medina Monte. Zona Franca de Manaus: análise dos 50 anos de atuação estatal no âmbito da Suframa em busca da promoção do desenvolvimento da Amazônia. Brasília, 2019. Dissertação (Mestrado - Programa de Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento) - Escola Nacional de Administração Pública. Orientação: Prof. Dr. José Celso Pereira Cardoso Júnior. p. 36.

<sup>37</sup> SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. Estudos avançados, v. 19, p. 107, 2005.

<sup>38</sup> SILVA FILHO, Antônio; BARCELOS, Pedro. Desenvolvimento e Soberania na Amazônia: O Papel da Zona Franca de Manaus. Revista de História Econômica, v. 32, n. 1, 2019, p. 122.

<sup>39</sup> REY, Kamyle Medina Monte. Zona Franca de Manaus: análise dos 50 anos de atuação estatal no âmbito da Suframa em busca da promoção do desenvolvimento da Amazônia. Brasília, 2019. Dissertação (Mestrado - Programa de Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento) - Escola Nacional de Administração Pública. Orientação: Prof. Dr. José Celso Pereira Cardoso Júnior. p. 36.

pragmática, buscando equilibrar os objetivos de integração econômica e ocupação territorial com a necessidade de controle fiscal e segurança nacional<sup>40</sup>.

O Decreto-Lei nº 288/67 estruturou a ZFM em torno de três pilares principais: (i) a criação de uma área de livre comércio de importação e exportação; (ii) a concessão de incentivos fiscais para a instalação de indústrias; e (iii) a promoção do desenvolvimento econômico e social da Amazônia. Esses pilares estavam alinhados aos objetivos de integração territorial e redução das desigualdades regionais, previstos no Plano Nacional de Desenvolvimento (PND) do governo militar<sup>41</sup>.

Os principais tópicos e objetivos do decreto podem ser assim sintetizados: (i) Definição da Zona Franca de Manaus: O artigo 1º do decreto definiu a ZFM como “uma área de livre comércio, destinada à criação de um centro industrial, comercial e agropecuário na Amazônia”. A formulação destacou os diversos setores econômicos que seriam trabalhados na ZFM, que não se limitava ao comércio, mas incluía a promoção de atividades produtivas diversificadas; (ii) Isenções Tributárias: O decreto-lei estabeleceu isenções fiscais amplas, incluindo: isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para bens produzidos na ZFM e isenção do Imposto de Importação (II) sobre bens destinados à industrialização local; (iii) Equiparação das Operações Comerciais à Exportação: o artigo 4º do decreto-lei considerou que a comercialização de produtos nacionais, para consumo ou revenda na ZFM, seriam consideradas como exportação ao estrangeiro para efeitos fiscais. Por sua vez, o art. 5º, garantiu que a exportação de mercadorias da ZFM para o estrangeiro, independentemente de origem, passaria a ser isenta de Imposto de Importação; (iv) Sustentabilidade Econômica e Integração Regional: além de fomentar o desenvolvimento industrial, o decreto-lei tinha como objetivo promover a ocupação da Amazônia por meio de projetos que gerassem emprego, renda e infraestrutura. A ideia era transformar Manaus em um polo de desenvolvimento capaz de irradiar benefícios para toda a região amazônica; e (v) Preservação da Soberania Nacional: A ZFM também foi concebida como um instrumento de fortalecimento da presença do Estado brasileiro na Amazônia, garantindo a ocupação econômica e demográfica da região como forma de proteção contra possíveis ameaças externas.

---

<sup>40</sup> ALMEIDA, Roberto. Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional: O Caso da Zona Franca de Manaus. São Paulo: Atlas, 2020, p. 56.

<sup>41</sup> BISPO, Jorge de Souza. Criação e distribuição de riqueza pela Zona Franca de Manaus. São Paulo, 2009. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2009, p. 108. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04122009-161933/publico/Versao\\_Definitiva.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04122009-161933/publico/Versao_Definitiva.pdf). Acesso em: 20 de nov. 2024.

A promulgação do Decreto-Lei nº 288/67 marcou o início de uma transformação significativa na economia da região amazônica. Nas décadas seguintes, a ZFM atraiu grandes investimentos nacionais e internacionais, especialmente nos setores de eletroeletrônicos, duas rodas e bens de consumo duráveis. Segundo dados da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), em 1975, a ZFM já era responsável por 10% do PIB do estado do Amazonas, e em 2023, esse percentual ultrapassava 25%.

#### **1.4. Análise do Cenário Constitucional da Zona Franca de Manaus: A Proteção Conferida pela CRFB/88**

A Zona Franca de Manaus tem como substrato jurídico o Decreto-Lei nº 288/67, que foi instituído em um contexto de transformação política e econômica durante o regime militar. Esse ato normativo referenciado transformou a ZFM em um modelo abrangente, consolidando-a como "uma área de livre comércio, destinada à criação de um centro industrial, comercial e agropecuário na Amazônia" (art. 1º). A relevância estratégica e econômica da ZFM foi posteriormente incorporada pela CRFB/88, que recepcionou o decreto-lei por meio do artigo 40 do ADCT<sup>42</sup>.

Essa recepção foi reafirmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em diversas ocasiões, conforme se verá em tópico específico. No julgamento da ADI nº 7.239/DF, por exemplo, o Plenário reconheceu que o Decreto-Lei nº 288/67 está em conformidade com os princípios constitucionais de proteção ao desenvolvimento regional e à igualdade material. Para Hugo de Brito Machado, a recepção do Decreto-Lei nº 288/67 é um exemplo de como a CRFB/88 assegura a continuidade de regimes jurídicos diferenciados quando vinculados a objetivos de interesse nacional<sup>43</sup>.

O artigo 40 do ADCT representa o núcleo da proteção constitucional à ZFM. Inicialmente, assegurou que a referida área de livre comércio fosse mantida com suas características originais por 25 anos. Posteriormente, o Congresso Nacional promulgou sucessivas emendas constitucionais (EC nº 42/2003 e EC nº 83/2014), que estenderam sua vigência até 2073. Tal proteção constitucional representa o compromisso do legislador constituinte com o desenvolvimento regional e a ocupação territorial da Amazônia,

---

<sup>42</sup> Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

<sup>43</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2023.

consolidando a ZFM como um instrumento essencial para reduzir desigualdades socioeconômicas<sup>44</sup>.

Assim, tem-se que o artigo 40 do ADCT consolida uma política de Estado que ultrapassa interesses governamentais, protegendo a Amazônia de interferências econômicas externas e de políticas internas que poderiam comprometer sua continuidade<sup>45</sup>. O STF, em outra ocasião, reafirmou a inviolabilidade do regime especial da ZFM quando do julgamento da ADPF nº 1.004/SP. O Ministro Luiz Fux destacou que a excepcionalidade da ZFM não seria apenas uma medida de desenvolvimento regional, mas também um compromisso da República com a soberania nacional e a integração econômica<sup>46</sup>.

A proteção do artigo 40 do ADCT é ainda complementada pelo entendimento do STF no julgamento da ADI nº 7.036/DF, em que o Plenário reconheceu que a equiparação de operações destinadas à ZFM à exportação (art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67) tem substrato constitucional, assegurando imunidade tributária às operações que destinam produtos nacionais, para consumo ou revenda, àquela área de livre comércio.

### **1.5. A Reforma Tributária e a manutenção da proteção especial da ZFM**

A recente aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2023, que instituiu a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), consolidou a proteção da ZFM no novo sistema tributário. O artigo 92-B do ADCT preserva o regime especial da ZFM, garantindo que as mudanças na estrutura tributária não prejudiquem sua competitividade. Segundo Silva e Pereira (2023), essa proteção demonstra que o legislador constituinte derivado reconhece a ZFM como indispensável para a política nacional de desenvolvimento regional.

A Reforma Tributária, consolidada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, trouxe significativas mudanças ao sistema tributário brasileiro, marcadas pela introdução de tributos como a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Apesar da reestruturação do modelo de tributação sobre o consumo, o legislador constituinte derivado preservou os benefícios fiscais e o regime especial da Zona Franca de Manaus (ZFM), reconhecendo sua importância econômica, social e estratégica. Este texto faz

---

<sup>44</sup> REY, Kamyle Medina Monte. Zona Franca de Manaus: análise dos 50 anos de atuação estatal no âmbito da Suframa em busca da promoção do desenvolvimento da Amazônia. Brasília, 2019. Dissertação (Mestrado - Programa de Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento) - Escola Nacional de Administração Pública. Orientação: Prof. Dr. José Celso Pereira Cardoso Júnior. p. 127.

<sup>45</sup> RIBEIRO, Tânia Oliveira. Amazônia e Políticas Públicas. Manaus: EDUA, 2018.

<sup>46</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF 1004, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 12-12-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 04-03-2024 PUBLIC 05-03-2024).

um paralelo entre a reforma tributária e a proteção à ZFM, destacando os mecanismos jurídicos que garantem sua continuidade.

A Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, conhecida como “Reforma Tributária do Consumo”, buscou simplificar o sistema tributário nacional por meio da unificação de tributos sobre o consumo, criando o CBS, que substituiu o PIS e a COFINS, e o IBS, que incorpora o ICMS e o ISS. Segundo Paulo de Barros Carvalho, a reforma se alinha a metodologias de tributação internacionalmente utilizadas, promovendo maior eficiência arrecadatária e reduzindo a complexidade do sistema fiscal brasileiro<sup>47</sup>.

No entanto, a reforma preservou disposições específicas para áreas com características diferenciadas, como a ZFM, mediante o artigo 92-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Esse dispositivo reafirma a manutenção dos incentivos fiscais e a desoneração de tributos para a ZFM, estabelecendo um "patamar mínimo" de proteção constitucional.

Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 1º Para assegurar o disposto no caput, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 2º Lei complementar instituirá Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 3º A lei complementar de que trata o § 2º: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - estabelecerá o montante mínimo de aporte anual de recursos ao Fundo, bem como os critérios para sua correção; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - preverá a possibilidade de utilização dos recursos do Fundo para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário decorrentes da instituição dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 4º A União, mediante acordo com o Estado do Amazonas, poderá reduzir o alcance dos instrumentos previstos no § 1º, condicionado ao aporte de recursos adicionais ao Fundo de que trata o § 2º, asseguradas a diversificação das atividades econômicas e a antecedência mínima de 3 (três) anos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 5º Não se aplica aos mecanismos previstos no caput o disposto nos incisos III e IV do caput do art. 149-B da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

---

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2023.

§ 6º Lei complementar instituirá Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação desses Estados na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação de suas atividades econômicas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 7º O Fundo de que trata o § 6º será integrado pelos Estados onde estão localizadas as áreas de livre comércio de que trata ocapute observará, no que couber, o disposto no § 3º, I e II, sendo, quanto a este inciso, considerados os respectivos Estados, e no § 4º.

O artigo 92-B do ADCT dialoga com a proteção conferida à ZFM pelo art. 40 do ADCT e a complementa ao dispor que as mudanças na estrutura tributária não podem alterar a essência dos benefícios fiscais concedidos à ZFM<sup>48</sup>. Essa disposição reflete um compromisso histórico com o desenvolvimento da região, como enfatizado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) em casos como a ADI nº 7.239/DF e a ADPF nº 1.004/SP, que reconheceram o caráter especial e irredutível do regime jurídico da ZFM.

A CBS, que substitui o PIS e a COFINS, mantém a desoneração das receitas de exportação, incluindo as operações da ZFM, conforme estabelecido pelo artigo 156-A, III, da CRFB/88. Essa garantia evita um possível aumento na carga tributária das operações realizadas na ZFM, preservando sua atratividade econômica<sup>49</sup>.

Outra iniciativa promovida pela EC nº 132/2023 foi a manutenção do IPI, que inicialmente seria absorvido pelo IVA-Dual (IBS/CBS), mas acabou sendo mantido para preservação da ZFM e manutenção da competitividade<sup>50</sup>, nos termos do art. 126, III, 'b' do ADCT. Assim, tem-se que “a manutenção do IPI para a ZFM se justifica como forma de manutenção do diferencial competitivo assegurado à região, como determinado pelos arts. 40, 92 e 92-A do ADCT da Constituição Federal<sup>51</sup>.”

Ante o exposto, tem-se que a inclusão da ZFM no novo modelo tributário reflete uma preocupação constitucional em proteger políticas públicas regionais eficazes, mesmo em cenários de ampla reforma. A reforma buscou equilibrar a unificação tributária com a continuidade de regimes fiscais específicos, como o da ZFM<sup>52</sup>.

---

<sup>48</sup> Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores. (2024). Brasil: Editora Letramento, p. 114.

<sup>49</sup> Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores. (2024). Brasil: Editora Letramento, p. 115.

<sup>50</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. O Novo Imposto Seletivo e o IPI da Zona Franca de Manaus. Revista de Direito Tributário Atual. v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 388.

<sup>51</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de, et al. Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI). São Paulo: Editora Max Limonad, 2024, p. 387.

<sup>52</sup> BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo. São Paulo: Saraiva, 2021.

## **1.6. STF e STJ: precedentes judiciais relevantes que tratam sobre o caráter especial conferido à Zona Franca de Manaus e sua proteção na ordem jurídica brasileira**

O recorte temporal da presente pesquisa permitiu a seleção de casos específicos que analisaram o arcabouço jurídico brasileiro, especialmente a proteção constitucional especial ofertada à Zona Franca de Manaus, cujos pronunciamentos judiciais reforçaram as peculiaridades tributárias que permeiam tal “área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais”. Assim, focou-se na seleção de precedentes julgados tanto pelo Supremo Tribunal Federal quanto pelo Superior Tribunal de Justiça (Tribunais Superiores), especialmente a partir da promulgação da CRFB/88.

### **1.6.1. RE 592.891/SP (aproveitamento de créditos de IPI)**

O Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, afetado como Tema nº 322 da Repercussão Geral, discutiu a possibilidade de apropriar créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, decorrentes do ingresso de produtos, insumos, materiais intermediários provenientes da Zona Franca de Manaus, abarcados pela dispensa legal de pagar tributos. No caso concreto, discutiu-se se seria possível apropriar créditos de IPI, cujos bens saíram da ZFM, mas a operação de aquisição estava abarcada por medida desonerativa. Foi ementado da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE.

O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas.

O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida.

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

Recurso Extraordinário desprovido.

(RE 592891, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 25-04-2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-204 DIVULG 19-09-2019 PUBLIC 20-09-2019).

O feito foi julgado por maioria (seis a quatro). Na ocasião, foi firmada a seguinte tese de Repercussão Geral: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-

prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Da análise do voto da Ministra Relatora, Rosa Weber, houve um trabalho analítico sobre o arcabouço constitucional, especialmente o artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) – que manteve as características de livre comércio e benefícios fiscais da ZFM; o artigo 153, IV e § 3º - que estabelece a competência constitucional da União para instituir o IPI, bem como garante o princípio da não-cumulatividade quando do cálculo do referido tributo; e o artigo art.43, §2º, III – que estabelece a possibilidade de concessão de incentivos regionais, especialmente através das reduções ou isenções de tributos federais<sup>53</sup>.

Ademais, a Relatora citou o julgamento do Tema nº 844 da Repercussão Geral, no qual o STF firmou tese no sentido da impossibilidade de se aproveitar créditos de IPI quando o contribuinte adquirir “insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero”.

Quanto ao caráter especial da ZFM, a Relatora reconheceu que, por força do artigo 40 do ADCT, tal área de livre comércio não deve receber tratamento semelhante, sendo dotada de peculiaridades. Ademais, a manutenção da ZFM representa uma ação concreta do Estado para a consolidação da redução de desigualdades sociais e regionais, fundamento da República Federativa do Brasil, previsto no art. 3º, III, da CRFB/88, bem como solidifica o princípio da isonomia, previsto no art. 5º, I, da CRFB/88.

Assim, votou pela constitucionalidade do aproveitamento de créditos de IPI quando da entrada de bens intermediários, insumos, adquiridos da ZFM, em razão do caráter especial dessa área de livre comércio e da possibilidade de se garantir a redução das desigualdades sociais e regionais, no que foi acompanhada pela maioria dos Ministros.

#### **1.6.2. ADI 7.239/DF (impossibilidade de redução do tratamento diferenciado à ZFM)**

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.239/DF, proposta pelo Partido Popular Socialista, buscou declarar a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 14.183/2021, que excluiu do regime fiscal diferenciado da ZFM petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, “quando importados do estrangeiro ou internamente, e consumidos

---

<sup>53</sup> OLIVEIRA, Jofre Luís da Costa. Zona Franca de Manaus (ZFM): a incidência ou não das contribuições ao PIS e à COFINS nas vendas internas. Orientador: Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Amazonas, p. 121.

internamente ou industrializados em qualquer grau e exportados ou reexportados, além da hipótese de produção local”<sup>54</sup>.

O Partido Requerente sustentou que o dispositivo legal questionado seria inconstitucional, tanto de maneira formal quanto material, visto que, sob a primeira óptica, teria violado os arts. 40, 90 e 92-A do ADCT, pois a exclusão de petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo do regime fiscal diferenciado violaria a proteção constitucional ofertada à ZFM, bem como configuraria uma alteração da política fiscal especial existente quando da promulgação da CRFB/88.

Em relação à inconstitucionalidade material, o Partido alegou que a norma impugnada violou os arts. 1º, I; 3º, II e III; 43, § 2º, III da CRFB/88, pois estaria atacando diretamente comando firmado para redução das desigualdades sociais e regionais. Ademais, foi suscitada violação aos princípios da segurança jurídica e da moralidade (arts. 5º, XXXVI, e 37, caput, todos da CF/1988). O precedente recebeu a seguinte ementa:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. REGIME FISCAL DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 8º DA LEI 14.183/2021. AUSÊNCIA DE REDUÇÃO DO TRATAMENTO FISCAL FAVORECIDO. IMPROCEDÊNCIA.

1. Ação direta de inconstitucionalidade contra o art. 8º da Lei nº 14.183/2021, que altera os artigos 3º, 4º e 37 do Decreto-Lei nº 288/1967, para prever a exclusão do regime de isenção fiscal da Zona Franca de Manaus das exportações ou reexportações, importações e operações com petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo. Alegação subsidiária de inconstitucionalidade do art. 10, II, da Lei nº 14.183/2021, por afronta ao princípio constitucional da anterioridade tributária do exercício.

2. O regime da Zona Franca de Manaus constitui-se de benefícios e incentivos fiscais, com vistas à preservação do desenvolvimento regional, por meio da indução de investimentos na região. O art. 40 do ADCT garante a preservação das características de área livre de comércio, de exportação e importação, bem como dos incentivos fiscais previstos para a região à época da promulgação da Constituição. Assim, não pode o legislador reduzir o patamar mínimo do tratamento favorecido àquela região, delineado no Decreto-Lei nº 288/1967, que foi constitucionalizado em 1988. Precedentes.

3. Entretanto, o art. 8º da Lei nº 14.183/ 2021 não reduz o alcance da proteção constitucional deferida originalmente à Zona Franca de Manaus. A norma questionada apenas explicita o teor das exceções ao tratamento fiscal favorecido, em vigor desde 1967, em relação às exportações ou reexportações, às importações e às operações realizadas com petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo (art. 37 do DL nº 288/1976, em sua redação original), com o objetivo de neutralizar assimetria tributária na importação de combustíveis.

4. Ausência de inovação na ordem jurídica que importe criação ou majoração de tributos. Inaplicabilidade da anterioridade tributária anual ao prazo de vigência previsto no art. 10, II, da Lei nº 14.183/21. 5. Pedido julgado improcedente, com a fixação da seguinte tese de julgamento: “É constitucional o dispositivo de lei federal que tão somente explicita a extensão dos benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo Decreto-Lei nº 288/1967, em sua redação original”.

---

<sup>54</sup> STF valida retirada de isenção a operações com petróleo na Zona Franca de Manaus. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=529120&tip=UN>. Acesso em 10 nov.2024.

Por maioria, nos termos do voto do Relator, Ministro Roberto Barroso, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a redação do art. 8º da Lei nº 14.183/2021, que excluiu do regime fiscal diferenciado da ZFM petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, não violou disposição da CRFB/88. Para o STF, não houve diminuição do “patamar mínimo” de proteção ofertado à ZFM, haja vista que, na redação original do Decreto-Lei nº 288/1967, em seu art. 37, o legislador expressamente previu que o tratamento diferenciado ofertado não se aplicaria “à importação, exportação e tributação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo”. Assim, foi fixada a seguinte tese de julgamento: “É constitucional o dispositivo de lei federal que tão somente explicita a extensão dos benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo Decreto-Lei nº 288/1967, em sua redação original”.

Quanto a relevância ao tema aqui apresentado na pesquisa, o presente precedente permitiu a expressa menção do Supremo Tribunal Federal sobre a proteção constitucional especial concedida à ZFM. Na ocasião, o Plenário consignou que o art. 40 do ADCT impede que haja diminuições aos estímulos fiscais concedidos à área de livre comércio referenciada. Assim, o legislador infraconstitucional está flagrantemente impedido de reduzir os benefícios ou incentivos fiscais concedidos à ZFM. Há, portanto, um “patamar mínimo” de proteção que não pode ser reduzido ou mitigado.

### **1.6.3. ADPF 1.004/SP (impossibilidade de supressão de benefício fiscal concedido de forma unilateral para a ZFM)**

A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, proposta pelo Governador do Estado do Amazonas, buscou conter supostos atos violadores a preceitos fundamentais promovidos pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que, por meio de autuações e decisões administrativas, “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<sup>55</sup>.”

O Governador do Estado do Amazonas sustentou que as decisões do TIT teriam violado preceitos fundamentais, consignados nos arts. 40, 90 e 92-A do ADCT, pois a “glosa de créditos” de incentivos fiscais de ICMS no âmbito da Zona Franca de Manaus violaria a

---

<sup>55</sup> STF invalida atos administrativos de SP que afastavam incentivos de ICMS na Zona Franca de Manaus. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=523738&tip=UN>. Acesso em 12 nov. 2024.

proteção constitucional ofertada à ZFM, bem como configuraria uma alteração da política fiscal especial existente quando da promulgação da CRFB/88. O precedente recebeu a seguinte 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 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.

(...)

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).

(...)

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.

(...)

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 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 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.

(ADPF 1004, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 12-12-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 04-03-2024 PUBLIC 05-03-2024)

Por maioria, nos termos do voto do Relator, Ministro Luiz Fux, o Supremo Tribunal Federal entendeu que as autuações e decisões administrativas do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT, que estabeleceram a “glosa de créditos” de incentivos fiscais de ICMS no âmbito da Zona Franca de Manaus, violaram preceitos fundamentais de proteção constitucional ofertada à ZFM. Nesse contexto, o STF se manifestou no sentido da recepção do art. 15 da Lei Complementar nº 24/1975, que consignou a desnecessidade de autorização prévia

do CONFAZ para concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS às indústrias instaladas ou que venham a se instalar na Zona Franca de Manaus.

Assim, foi julgada procedente a ADPF, declarando-se a inconstitucionalidade de decisões e atos do TIT-SP que suprimiu créditos de ICMS relativos à aquisição de mercadorias provenientes do Amazonas, abarcadas por incentivos fiscais concedidos unilateralmente, decorrentes do regime da Zona Franca de Manaus.

Quanto a relevância ao tema aqui apresentado na pesquisa, o presente precedente permitiu a expressa menção do Supremo Tribunal Federal sobre a proteção constitucional especial concedida à ZFM, consignando a recepção de dispositivo legal que possibilitou a concessão de benefício fiscal (crédito de ICMS) de maneira unilateral, sob o prisma da proteção à ZFM e em razão de seu caráter especial.

#### **1.6.4. ADI 7.036/DF (natureza de exportação da comercialização de bens para ZFM)**

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.036/DF, proposta pelo Partido Democrático Trabalhista (PDT), buscou declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS nº 110, de 28 de setembro de 2007, firmado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Tais dispositivos impugnados tratam da limitação do diferimento do ICMS devido na aquisição de etanol anidro combustível (EAC) e biodiesel (B100) “quando a operação for isenta ou não incidir o imposto, inclusive em saídas para distribuidoras situadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) e demais Áreas de Livre Comércio<sup>56</sup>.”

O Partido Requerente sustentou que o dispositivo questionado seria inconstitucional, tanto de maneira formal quanto material, visto que, sob a primeira óptica, teria violado os arts. 40, 90 e 92-A do ADCT, pois a limitação do diferimento do referido imposto estadual violaria a proteção constitucional ofertada à ZFM, bem como configuraria uma alteração da política fiscal especial existente quando da promulgação da CRFB/88.

Em relação à inconstitucionalidade material, o Partido alegou que a norma impugnada violou os arts. 152 e 155, § 2º, X, “a” da CRFB/88, pois estaria criando uma diferença tributária entre bens em razão do destino da mercadoria, bem como a impossibilidade de se tributar fato que se trata de exportação – natureza equiparada em razão da comercialização destinada à ZFM. O precedente recebeu a seguinte ementa:

Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Convênio ICMS nº 110/07. Cláusula vigésima primeira, §§ 2º e 3º. Operação interestadual de saída do EAC ou do B100 de um estado ou do Distrito Federal para distribuidora de combustíveis localizada na

---

<sup>56</sup> STF afasta incidência de ICMS em operações de combustíveis na Zona Franca de Manaus. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=504512&ori=1>. Acesso em 10 nov. 2024.

ZFM. Equivalência à exportação para o exterior. Imunidade do art. 155, § 2º, inciso X, alínea a, da CF/88. Aplicação por força do art. 40 do ADCT. Outras áreas de livre comércio. Não aplicação. Substituição tributária. Conformidade com a LC nº 87/96.

1. O art. 40 do ADCT estipula que fica a ZFM mantida 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 Federal, com sucessivas prorrogações.

2. O Decreto-lei nº 288/67, expressamente estabeleceu (art. 4º) que equivale à exportação para o exterior, para todos os efeitos fiscais, “a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro”.

3. A expressão “para todos os efeitos fiscais” alcança o ICMS, e a equivalência em destaque (equivalência à exportação para o exterior) é, propriamente, um favor fiscal instituído pelo decreto-lei em referência, que deve, à luz da orientação prevalecente na Corte, ser mantido ante o art. 40 do ADCT.

4. No que diz respeito ao ICMS, são imunes as operações que destinem mercadorias para o exterior (art. 155, § 2º, inciso X, alínea a, da Constituição Federal), de modo que inexistente competência dos estados ou do Distrito Federal que ampare a instituição ou a cobrança do ICMS na operação interestadual de saída do EAC ou do B100 de um estado ou do Distrito Federal para distribuidora de combustíveis localizada na Zona Franca de Manaus.

5. Contrariam esse entendimento os §§ 2º e 3º da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS nº 110/07, uma vez que ensejam o dever de se pagar o ICMS relativamente a tal operação. Eles incidiram, portanto, em inconstitucionalidade.

6. É inaplicável a imunidade do art. 155, § 2º, inciso X, alínea a, da Constituição Federal no que diz respeito ao ICMS incidente na operação interestadual de saída do EAC ou do B100 de um estado ou do Distrito Federal para distribuidora de combustíveis localizada em outras áreas de livre comércio ou em outras regiões que não a ZFM. Precedentes.

7. O regime de substituição tributária previsto no Convênio ICMS nº 110/07 foi estabelecido em consonância com a Lei Kandir (LC nº 87/96), a qual traz normas sobre a substituição tributária no contexto do ICMS.

8. Declaração de inconstitucionalidade apenas da expressão “para a Zona Franca de Manaus”, constante do § 2º da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS nº 110/07.

(ADI 7036, Relator(a): NUNES MARQUES, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01-03-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 21-03-2023 PUBLIC 22-03-2023)

Por maioria, nos termos do voto do Redator para o acórdão, Ministro Dias Toffoli, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a redação dos §§ 2º e 3º da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS nº 110, de 28 de setembro de 2007, que limitou o diferimento do ICMS devido na aquisição de etanol anidro combustível (EAC) e biodiesel (B100) quando destinado à ZFM, violou dispositivos da CRFB/88. Para o STF, nos termos do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da CRFB/88, são imunes as comercializações que destinem mercadorias para o exterior e, nesse contexto, não há que se falar em competência dos Estados ou do Distrito Federal que dê substrato a cobrança do ICMS nas operações. Assim, comercialização interestadual do EAC ou do B100 de um Estado ou do Distrito Federal para estabelecimento de combustíveis localizado na ZFM, é imune ao ICMS.

Assim, foi julgada parcialmente procedente a ação direta, declarando-se a inconstitucionalidade apenas da expressão “para a Zona Franca de Manaus”, prevista no § 2º da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS nº 110/07.

Quanto a relevância ao tema aqui apresentado na pesquisa, o presente precedente permitiu a expressa menção do Supremo Tribunal Federal sobre a proteção constitucional especial concedida à ZFM. Na ocasião, o Plenário reiterou a natureza de exportação de comercializações que destinem bens para a ZFM, para consumo ou revenda.

#### **1.6.5. ADI 4.832/AM (possibilidade de concessão de benefício fiscal unilateral para a ZFM)**

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.832/AM, proposta pelo Governador do Estado de São Paulo, buscou declarar a inconstitucionalidade das Lei nºs 2.826/2003 e 3.830/2012, do Estado do Amazonas, que concederam benefícios fiscais de ICMS, levando-se em consideração o regime jurídico excepcional da Zona Franca de Manaus, cujos benefícios foram concedidos sem a anuência dos demais estados e do Distrito Federal através de convênio Confaz – de maneira unilateral.

O Governador do Estado de São Paulo sustentou que os dispositivos questionados seriam inconstitucionais, pois concedeu benefícios fiscais de maneira unilateral, sem qualquer posicionamento do CONFAZ, bem como não seria possível a concessão de novos benefícios fiscais após a CRFB/88, mesmo que abarcados pelo caráter especial da Zona Franca de Manaus, sem a anuência dos demais Estados-membros.

Na peça de defesa, o Governador do Estado do Amazonas sustentou a constitucionalidade dos textos atacados, alegando que o art. 40 do ADCT não teria limitado os benefícios concedidos à ZFM apenas àqueles conferidos no momento da promulgação da CRFB/88, mas que seria possível a ampliação dos benefícios fiscais concedidos. Ademais, sustentou a constitucionalidade e recepção do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/1975, que permitiu a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS para a ZFM de forma unilateral - sem necessidade de autorização do CONFAZ. O precedente recebeu a seguinte ementa:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 13 E 24 DA LEI 2.826/2003; LEI 3.830/2012; ARTIGOS 16, 27, 28, 29, 30, 31-A, 32, 33 E 34-A DO DECRETO 23.994/2003; E DECRETO 33.082/2013, TODOS DO ESTADO DO AMAZONAS. 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, “G”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. “CRÉDITO ESTÍMULO”.

INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL. NECESSIDADE DE LIMITAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO BENEFÍCIO ÀS INDÚSTRIAS INSTALADAS OU QUE VIEREM A SE INSTALAR NA ZONA FRANCA DE MANAUS. “CORREDOR DE IMPORTAÇÃO”. BENEFÍCIO QUE SE DIRIGE EXCLUSIVAMENTE A EMPRESAS COMERCIAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. O ARTIGO 15 DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL 24/1975 EXCEPCIONA DA DELIBERAÇÃO DO CONFAZ APENAS OS INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS ÀS “INDÚSTRIAS” DA ZONA FRANCA DE MANAUS. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE CONHECIDA E JULGADO PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO.

1. 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).

2. 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. 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”.

(...) 4. 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.

(...) 6. 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. 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). 10. As normas do Estado do Amazonas impugnadas versam dois incentivos fiscais relativos ao ICMS: i) o “crédito estímulo” – artigo 13 da Lei estadual 2.826/2003 e artigo 16 do Decreto estadual 23.994/2003 – e ii) o “corredor de importação” – Lei estadual 3.830/2012, Decreto estadual 33.082/2013, artigo 24 da Lei estadual 2.826/2003 (revogado pela Lei estadual 3.830/2012), e artigos 27, 28, 29, 30, 31-A, 32, 33 e 34-A do Decreto estadual 23.994/2003). O primeiro “estabelece uma série de benefícios, com a diferenciação do crédito do ICMS entre 55% e 90,25%, para diversos produtos, inclusive podendo ser concedido num total de 100%, apresentando como critério, o restabelecimento das condições de competitividade” enquanto que o segundo “estabeleceu uma série de benefícios ao estabelecimento comercial importador situado no território do Estado do Amazonas”. Ambos os incentivos fiscais foram concedidos sem amparo em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ e abarcam todo o Estado do

Amazonas, não se limitando aos contribuintes instalados na Zona Franca de Manaus. (...) 15. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgado parcialmente procedente o pedido, para declarar i) a inconstitucionalidade dos artigos 1º e 3º da Lei 3.830/2012 do Estado do Amazonas (redação original e alterações posteriores); ii) a inconstitucionalidade por arrastamento dos artigos 4º-A, 5º e 7º da Lei 3.830/2012 do Estado do Amazonas, do Decreto 33.082/2013 do Estado do Amazonas e dos artigos 27, 28, 29, 30, 31-A, 32, 33 e 34-A do Decreto 23.994/2003 do Estado do Amazonas; e iii) a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 13 da Lei 2.826/2003 do Estado do Amazonas e do artigo 16 do Decreto 23.994/2003 do Estado do Amazonas, para restringir seu âmbito de incidência às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus. (ADI 4832, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 12-12-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 21-02-2024 PUBLIC 22-02-2024)

Por maioria, nos termos do voto do Relator, Ministro Luiz Fux, o Supremo Tribunal Federal entendeu que houve a recepção do art. 15 da Lei Complementar nº 24/1975 pela CRFB/88, que consignou a desnecessidade de autorização prévia do CONFAZ para concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS às indústrias instaladas ou que venham a se instalar na Zona Franca de Manaus. Todavia, entendeu que tal situação se aplica somente a contribuintes situados dentro da própria área de livre comércio referenciada.

No caso, incentivos fiscais concedidos unilateralmente para contribuintes do Estado do Amazonas situados fora da ZFM, para contribuintes instalados em outras regiões ou que não realizem atividade industrial deveriam ser rechaçados, pois dependeriam de aprovação do CONFAZ e de outros Estados-membros.

Assim, foi julgada parcialmente procedente a ação direta, declarando-se a inconstitucionalidade de parte dos dispositivos impugnados, restringindo a concessão de benefício fiscal de forma unilateral apenas às indústrias instaladas ou que venham a se instalar na própria Zona Franca de Manaus.

Quanto a relevância ao tema aqui apresentado na pesquisa, o presente precedente permitiu a expressa menção do Supremo Tribunal Federal sobre a proteção constitucional especial concedida à ZFM, consignando a recepção de dispositivo legal que possibilitou a concessão de benefício fiscal (crédito de ICMS) de maneira unilateral, sob o prisma da proteção à ZFM e em razão de seu caráter especial.

#### **1.6.6. ADI 2.348/DF (impossibilidade de redução da proteção ofertada à ZFM)**

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.348/DF, proposta pelo Governador do Estado do Amazonas, buscou declarar a inconstitucionalidade dos artigos 14, § 2º, 32, inciso I, e 51 da Medida Provisória nº 2.037/00, que passou a excluir a isenção ao PIS e à COFINS das receitas das vendas às empresas sediadas na ZFM e na Amazônia Ocidental.

O legitimado ativo referenciado sustentou que os dispositivos questionados seriam inconstitucionais, tanto de maneira formal quanto material, visto que teria violado o arts. 40 do

ADCT. A retirada da isenção ao PIS e à COFINS das receitas das vendas para empresas da ZFM e da Amazônia Ocidental violaria a proteção constitucional ofertada à ZFM, bem como configuraria uma violação à política fiscal especial convalidada pela CRFB/88. O precedente recebeu a seguinte ementa:

ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL. Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988: 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. Suspensão de dispositivos da Medida Provisória nº 2.037-24, de novembro de 2000. (ADI 2348 MC, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 07-12-2000, DJ 07-11-2003 PP-00082 EMENT VOL-02131-02 PP-00266)

Por unanimidade, nos termos do voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, o Supremo Tribunal Federal suspendeu a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, previsto no art. 14, § 2º, I, da MP nº 2.037/00. Tal dispositivo excluiu a isenção das receitas das vendas para empresas da ZFM – o que ocasionava a tributação pelo PIS e COFINS<sup>57</sup>.

Na visão do STF, houve violação ao art. 40 do ADCT, pois tal dispositivo constitucional estabilizou e recepcionou previsão contida no art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67. Contextualizando, o comando legal referenciado consignou que a comercialização de mercadorias nacionais, para consumo ou revenda na ZFM, passaria a ser tratada, para fins fiscais, como exportação ao estrangeiro.

Quanto a relevância ao tema aqui apresentado na pesquisa, o presente precedente permitiu a expressa menção do Supremo Tribunal Federal sobre a proteção constitucional especial concedida à ZFM, consignando a recepção e estabilização do Decreto-Lei nº 288/67. Ademais, reafirmou o caráter de exportação ao estrangeiro quando da comercialização de bens, para consumo ou revenda, destinados à ZFM, reforçando a natureza diferenciada da relação jurídica firmada com empresas situadas nessa área de livre comércio, cujo objetivo maior é a redução das desigualdades sociais e regionais.

#### **1.6.7. ADI 310/AM (impossibilidade de redução da proteção ofertada à ZFM)**

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 310/AM, proposta pelo Governador do Estado do Amazonas, buscou declarar a inconstitucionalidade dos Convênios nºs 01, 02 e 06, de 30.5.1990, firmados pelo Conselho de Política Fazendária – CONFAZ. O Convênio 1/1990

---

<sup>57</sup> BRASIL. Ministério da Economia. PARECER SEI Nº 10174/2022/ME. Disponível em: [https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer\\_sei\\_10174\\_2022.pdf](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer_sei_10174_2022.pdf). Acesso em 15 nov. 2024.

excluiu o açúcar produzido através da cana do benefício da não incidência do ICMS quando enviado para revenda ou industrialização na ZFM. O Convênio n. 2/1990, por sua vez, revogou isenção concedida anteriormente e passou a tributar a remessa de produtos industrializados semielaborados para o município de Manaus. Por fim, o Convênio n. 6/1990 revogou a manutenção de crédito nas comercializações de mercadorias nacionais para a ZFM, quando abarcadas pela não incidência do ICMS.

O Governador sustentou que os Convênios questionados seriam inconstitucionais, pois teriam violado o art. 40 do ADCT, pois a limitação do diferimento dos benefícios fiscais ofertados à ZFM configuraria uma alteração da política fiscal especial existente quando da promulgação da CRFB/88.

Alegou-se que o art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, teria sido recepcionado com força de lei complementar, pelo art. 40 do ADCT e o conjunto normativo da ZFM, não poderia ser alterado. O precedente recebeu a seguinte ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1998, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

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

2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré-constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório.

4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

(ADI 310, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 19-02-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-174 DIVULG 08-09-2014 PUBLIC 09-09-2014)

Por maioria, nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia, o Supremo Tribunal Federal entendeu que os Convênios impugnados são inconstitucionais, haja vista que estabeleceu uma redução direta do art. 40 do ADCT. Assim, foi julgada procedente a ação

direta, extirpando-se do mundo jurídico os Convênios ICMS n.ºs. 01, 02 e 06, de 1990/CONFAZ.

Quanto a relevância ao tema aqui apresentado na pesquisa, o presente precedente permitiu a expressa menção do Supremo Tribunal Federal sobre a proteção constitucional especial concedida à ZFM. Na ocasião, o Plenário consignou a recepção do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 e a impossibilidade de alteração do quadro de “favorecimento fiscal” existente quando da promulgação da CRFB/88 para a ZFM. Não seria possível, portanto, limitar as benesses concedidas sem que haja modificação no substrato constitucional.

#### **1.6.8. ADI 5.058/DF (proteção constitucional ofertada à ZFM e necessidade de emenda constitucional para sua limitação)**

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.058/DF, proposta pelo Governador do Estado do Amazonas, buscou declarar a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013, que promoveu a inclusão da alínea “e” no artigo 150, VI. A referida emenda consignou a imunidade da comercialização de “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais.”

O Governador sustentou que a EC nº 75/2013 seria capaz de promover um desestímulo à ZFM, violando-se o art. 5º, XXXVI; art. 150, I e arts. 40 e 92 do ADCT. Especialmente quando ao primeiro dispositivo constitucional violado referenciado, haveria violação à segurança jurídica e o princípio da proteção da confiança, em razão da necessidade de estabilização dos benefícios fiscais já concedidos à ZFM. O precedente recebeu a seguinte ementa:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. EMENDA CONSTITUCIONAL 75/2013. LEGÍTIMO EXERCÍCIO PELO CONGRESSO NACIONAL DO PODER CONSTITUINTE DERIVADO REFORMADOR. INEXISTÊNCIA DE OFENSA ÀS CLÁUSULAS PÉTREAS. ACÇÃO IMPROCEDENTE.

1. O Poder Constituinte derivado está inserido na própria Constituição Federal, pois decorre de uma regra jurídica de autenticidade constitucional e somente conhece as limitações constitucionais expressas e implícitas.

2. No exercício do legítimo poder constituinte derivado reformador, denominado por parte da doutrina de competência reformadora, o Congresso Nacional pode alterar o texto constitucional, respeitando-se a regulamentação especial prevista na própria Constituição Federal.

3. Entre as limitações expressamente previstas pelo texto constitucional, estão as “cláusulas pétreas”, que não incluem os artigos 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Ressalte-se, ainda, que a Emenda Constitucional 75/2013 não afeta o regime jurídico fiscal da Zona Franca de Manaus, sendo descabida a alegação de que atingida a segurança jurídica.

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

(ADI 5058, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20-09-2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-215 DIVULG 02-10-2019 PUBLIC 03-10-2019)

Por maioria, nos termos do voto do Relator, Ministro Alexandre de Moraes, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a previsão de proteção especial contida à ZFM não seria uma “cláusula pétrea”, mas sim uma opção do legislador constitucional. Eventual limitação a uma benesse fiscal, via emenda constitucional, não ensejaria em inconstitucionalidade.

Quanto a relevância ao tema aqui apresentado na pesquisa, o presente precedente permitiu a expressa menção do Supremo Tribunal Federal sobre a proteção constitucional especial concedida à ZFM. Na ocasião, o Plenário consignou que, apesar da benesse concedida à ZFM não ser cláusula pétrea, eventual limitação ou extinção de benefícios concedidos exigiria emenda constitucional específica.

### **1.7. Conclusão**

A Zona Franca de Manaus ocupa uma posição central no sistema constitucional brasileiro, sendo um exemplo de como políticas diferenciadas podem promover o desenvolvimento regional e a soberania nacional. No decorrer desse capítulo, mostrou-se o nascimento e contexto histórico dessa área de livre comércio, passando pela evolução normativa, até chegar no nível de proteção constitucional que se tem nos dias de hoje.

Além de expressamente positivado no texto da CRFB/88, o próprio STF acompanhou o reconhecimento desse caráter “especialíssimo” da ZFM, fazendo menções expressas à impossibilidade de redução da proteção ofertada. Nesse contexto, apesar de não estar prevista no rol das “cláusulas pétreas”, a ZFM se apresenta como uma política de Estado constitucionalmente assegurada, de modo a garantir a consolidação dos princípios da dignidade da pessoa humana, do direito à isonomia e da redução das desigualdades sociais e regionais.

## 2 – TRATADOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO X LEGISLAÇÃO INTERNA

Antes de adentrar efetivamente na discussão sobre a hierarquia dos Tratados/Convenções internacionais em face da legislação interna, bem como na realidade principiológica do Direito Tributário Brasileiro, convém trabalhar sobre conceitos do Direito Internacional.

### 2.1. Acerca do Monismo e do Dualismo

As relações dos tratados internacionais com a ordem jurídica interna é uma polêmica que permeia a teoria jurídica internacional até os dias de hoje<sup>58</sup>. Alguns estudiosos sugeriram uma autonomia entre o direito interno e o direito internacional. Outros, por sua vez, sugeriram que não haveria distinção entre o ordenamento internacional e o ordenamento interno, compondo, juntos, uma unidade jurídica<sup>59</sup>. Estes, denominaram a corrente de pensamento como Monismo, aqueles, por sua vez, denominaram como Dualismo.

O Monismo surgiu com Hans Kelsen<sup>60</sup>, assegurando a existência de apenas uma ordem jurídica. Normas internacionais submetem-se às realidades jurídicas internas de cada Ente, compondo um único complexo de normas jurídicas. O Direito Interno e o Internacional, portanto, fazem parte de um sistema único, partindo da mesma fonte<sup>61</sup>.

Dentro da realidade do Monismo, a corrente subdivide-se em: (i) monistas nacionalistas; e (ii) monistas internacionalistas. Para a primeira subdivisão, como o próprio nome sugere, há a prevalência da ordem interna em face da ordem internacional.

Por sua vez, para a segunda subdivisão, o Direito Internacional deve prevalecer em relação ao Direito Interno. Assim, após ratificação do Tratado Internacional, a norma decorrente dessa ratificação deveria ser aplicada imediatamente. Em caso de eventual conflito normativo

---

<sup>58</sup> RIBEIRO, F. M. (2018). Interação entre Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Legislação Doméstica Brasileira na Jurisprudência do STF e do STJ. Revista De Direito Tributário Internacional Atual, (4), 62–81. Recuperado de <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAAtual/article/view/577>.

<sup>59</sup> CARVALHO, Rafael Francisco. Os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/26031/1/Rafael%20Francisco%20Carvalho.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2024.

<sup>60</sup> KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. Trad. Luís Carlos Borges. – 3. ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 355.

<sup>61</sup> MATOS, Lenisa Prado de. A recepção dos tratados internacionais no ordenamento brasileiro e o art. 98 do Código Tributário Nacional. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Brasília, v. 21, n. 12, jan. 2010. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/35004>. Acesso em: 14 jun. 2024.

entre a ordem internacional internalizada e a ordem interna, prevaleceria a norma internacional<sup>62</sup>.

Nessa linha, como bem explica Carlos Roberto Husek<sup>63</sup>:

Assim, os compromissos exteriores passariam a ter aplicação automática nos territórios dos Estados e, portanto, hierarquicamente, deve prevalecer a ordem jurídica internacional, por sua força mobilizadora e por sua legitimidade jurídica maior, ao dar validade a atos praticados pelo próprio Estado, que não pode irresponsavelmente dizer, escrever, assinar algo e agir de forma diversa. (...) o Direito interno soberanamente se submete ao Direito Internacional quando assina e ratifica tratados, e em tais momentos faz a ligação necessária com esse direito, que não pode ser deixada de lado sem consequências.

Ademais, há uma corrente sustentada por Mazzuoli, o qual consigna a ideia de um “monismo internacionalista dialógico”. Tal subdivisão apenas se aplicaria em casos relacionados aos direitos humanos, com base na melhor norma a ser utilizada na perspectiva concreta. De acordo:

Assim, no que tange ao tema dos "direitos humanos" é possível falar na existência de um monismo internacionalista dialógica. Ou seja, se é certo que à luz da ordem Jurídica internacional os tratados internacionais sempre prevalecem à ordem jurídica interna (concepção monista internacionalista clássica) não é menos certo que mesmo se tratando dos instrumentos que versam direitos humanos pode haver coexistência e diálogo entre eles e as normas de Direito interno. Em outros termos, no que tange às relações entre os tratados internacionais de direitos humanos e as normas domésticas de determinado Estado, é correto falar num “Diálogo das fontes”<sup>64</sup>.

Ante o exposto, para a teoria monista o tratado internacional representa uma limitação da soberania de um país, integrando seu ordenamento jurídico logo quando da sua ratificação.

Em relação à teoria Dualista, considera-se que há fontes diferentes para o Direito Interno e o Direito Internacional. Este decorre de comum acordo entre países, enquanto aquele decorre da necessidade “unilateral do Estado”.<sup>65</sup>

---

<sup>62</sup> CARVALHO, Rafael Francisco. Os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/26031/1/Rafael%20Francisco%20Carvalho.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2024.

<sup>63</sup> HUSEK, Carlos Roberto. "Curso de Direito Internacional Público". 14ª ed. São Paulo: Ed. LTr, 2017 p.59/60.

<sup>64</sup> MAZUOLLI, Valério de Oliveira. Curso de direito internacional público. -5. Ed., rev., atual. e ampl. -São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

<sup>65</sup> CARVALHO, Rafael Francisco. Os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/26031/1/Rafael%20Francisco%20Carvalho.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2024.

Assim, na teoria dualista, preconizada por Karl Heinich Triepel<sup>66</sup> e Irineu Strenger<sup>67</sup>, o tratado internacional só terá validade e eficácia após sua internalização, ou seja, “transformação em legislação doméstica”<sup>68</sup>.

a ordem internacional e a ordem interna são duas ordens jurídicas que coexistem independentemente, não sendo passíveis de conflito entre si. Para que uma norma internacional possa valer na esfera interna é necessário que a mesma sofra um processo de recepção, transformando-se em regra jurídica interna. A partir daí, só é possível conflito entre duas normas internas, a ser resolvido pelo tradicional mecanismo: *lex posterior derogat legi priori*.<sup>69</sup>

Há, também, subdivisões dentro da corrente dualista: (i) dualismo radical; e (ii) dualismo moderado. A primeira subdivisão afirma que os tratados e convenções internacionais apenas são introduzidos ao direito interno mediante inserção dessa norma internacional no ordenamento jurídico nacional, ou seja, há necessidade de que uma lei nacional incorpore a norma internacional. Como bem complementa Betina Grupenmacher<sup>70</sup>:

Tal concepção conduz à teoria da incorporação', isto é, para que uma norma internacional tenha aplicabilidade e eficácia no âmbito interno, é necessária a sua transformação por uma lei interna que a incorpore ao ordenamento nacional. Segundo tal teoria, há uma total independência entre as ordens interna e internacional, razão pela qual há também uma absoluta impossibilidade de conflito entre ambas.

Por sua vez, o dualismo moderado argumenta a desnecessidade de incorporação da norma internacional por meio de lei, mas apenas que haja uma confirmação pelo poder legislativo local e posterior referendo do executivo<sup>71</sup>.

## 2.2. Corrente utilizada no Brasil

Apresentadas as diferenças entre Monismo e Dualismo, convém apresentar qual corrente é utilizada pela República Federativa do Brasil, bem como o regular trâmite da internalização de um tratado.

Com exceção dos Tratados Internacionais sobre Direitos Humanos, exclusivamente quanto ao quórum necessário, que o artigo 5º, § 3º/CRFB possibilitou o tratamento equivalente às emendas constitucionais quando internalizados pelo votação qualificada (três quintos e dois

---

<sup>66</sup> TRIEPEL, Karl Heinich. As Relações entre o Direito Interno e o Direito Internacional. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, outubro de 1966. p. 7-64.

<sup>67</sup> STRENGER, Irineu. Direito Internacional Privado. São Paulo: RT, vol. I. 1986.

<sup>68</sup> RIBEIRO, Fernando Munhoz. (2018). Interação entre Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Legislação Doméstica Brasileira na Jurisprudência do STF e do STJ. Revista De Direito Tributário Internacional Atual, (4), 62–81. Recuperado de <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/577>.

<sup>69</sup> RODAS, João Grandino. A Constituinte e os Tratados Internacionais. Revista dos Tribunais, 624/43.

<sup>70</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tratados Internacionais em matéria tributária e Ordem Interna. São Paulo: Dialética, 1999, p. 68.

<sup>71</sup> CARVALHO, Rafael Francisco. Os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/26031/1/Rafael%20Francisco%20Carvalho.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2024.

turnos), pelo Congresso Nacional, os tratados internacionais seguem os seguintes procedimentos constitucionais: (i) assinatura sob o plano internacional; (ii) referendo pelo Congresso Nacional; (iii) ratificação pelo Poder Executivo; e (iv) promulgação e publicação.

Após assinatura do tratado internacional pelo Presidente da República, que representa a República Federativa do Brasil no plano internacional, nos termos do artigo 84, VIII/CRFB<sup>72</sup>, deve o Congresso Nacional referendar tal assinatura, por força do artigo 49, I/CRFB<sup>73</sup>. Há, portanto, participação do Poder Executivo e do Legislativo.

Na sequência, haverá necessidade de ratificação do ato legislativo pelo poder Executivo, que por meio de Decreto, que irá internalizar o tratado internacional.

Evidente, portanto, a existência e adoção da corrente dualista, pois o tratado internacional somente terá validade após sua correta internalização, com participação dos poderes Executivo e Legislativo. Como bem apresentado por Felipe Ferreira Silva:

“(…)porquanto não admite a recepção automática dos tratados internacionais pela ordem interna, sem que sejam cumpridas as formalidades previstas no texto constitucional. Todavia, segundo nosso entendimento, a promulgação e publicação do decreto executivo, veiculando enunciados idênticos ao texto do tratado celebrado no exterior, não é condição de vigência, mas, sim, de validade desses enunciados na ordem interna. Sem que dê a enunciação por completo, há ingresso de enunciados prescritivos no sistema, não podendo cogitar-se de vigência.<sup>74</sup>”

O conteúdo do tratado passa a ter eficácia jurídica interna somente após o conjunto concatenado de atos, com manifestação do Legislativo e Executivo. Ademais, não só a ordem constitucional expressamente define a adoção da corrente dualista. O Supremo Tribunal Federal já manifestou que somente após a publicação de decreto executivo, referendando tratado, que ocorre a produção dos efeitos da referida norma internacional:

MERCOSUL - CARTA ROGATÓRIA PASSIVA - DENEGÇÃO DE EXEQUATUR - PROTOCOLO DE MEDIDAS CAUTELARES (OURO PRETO/MG) - INAPLICABILIDADE, POR RAZÕES DE ORDEM CIRCUNSTANCIAL - ATO INTERNACIONAL CUJO CICLO DE INCORPORAÇÃO, AO DIREITO INTERNO DO BRASIL, AINDA NÃO SE ACHAVA CONCLUÍDO À DATA DA DECISÃO DENEGATÓRIA DO EXEQUATUR, PROFERIDA PELO PRESIDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RELAÇÕES ENTRE O DIREITO INTERNACIONAL, O DIREITO COMUNITÁRIO E O DIREITO NACIONAL DO BRASIL - PRINCÍPIOS DO EFEITO DIRETO E DA APLICABILIDADE IMEDIATA - AUSÊNCIA DE SUA PREVISÃO NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO - INEXISTÊNCIA DE CLÁUSULA GERAL DE RECEPÇÃO PLENA E AUTOMÁTICA DE ATOS INTERNACIONAIS, MESMO DAQUELES FUNDADOS EM TRATADOS DE

<sup>72</sup> Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...)

VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

<sup>73</sup> Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

<sup>74</sup> SILVA, Felipe Ferreira. in “Tratados Internacionais: procedimento de produção, recepção no direito interno e questões correlatas”, do Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, coord. Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1028/1029.

INTEGRAÇÃO - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. A RECEPÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM GERAL E DOS ACORDOS CELEBRADOS NO ÂMBITO DO MERCOSUL ESTÁ SUJEITA À DISCIPLINA FIXADA NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A recepção de acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL está sujeita à mesma disciplina constitucional que rege o processo de incorporação, à ordem positiva interna brasileira, dos tratados ou convenções internacionais em geral. É, pois, na Constituição da República, e não em instrumentos normativos de caráter internacional, que reside a definição do iter procedimental pertinente à transposição, para o plano do direito positivo interno do Brasil, dos tratados, convenções ou acordos - inclusive daqueles celebrados no contexto regional do MERCOSUL - concluídos pelo Estado brasileiro. Precedente: ADI 1.480-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO. - Embora desejável a adoção de mecanismos constitucionais diferenciados, cuja instituição privilegie o processo de recepção dos atos, acordos, protocolos ou tratados celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL, esse é um tema que depende, essencialmente, quanto à sua solução, de reforma do texto da Constituição brasileira, reclamando, em consequência, modificações de jure constituendo. Enquanto não sobrevier essa necessária reforma constitucional, a questão da vigência doméstica dos acordos celebrados sob a égide do MERCOSUL continuará sujeita ao mesmo tratamento normativo que a Constituição brasileira dispensa aos tratados internacionais em geral. PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DE CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM GERAL E DE TRATADOS DE INTEGRAÇÃO (MERCOSUL). - A recepção dos tratados internacionais em geral e dos acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL depende, para efeito de sua ulterior execução no plano interno, de uma sucessão causal e ordenada de atos revestidos de caráter político-jurídico, assim definidos: (a) aprovação, pelo Congresso Nacional, mediante decreto legislativo, de tais convenções; (b) ratificação desses atos internacionais, pelo Chefe de Estado, mediante depósito do respectivo instrumento; (c) **promulgação de tais acordos ou tratados, pelo Presidente da República, mediante decreto, em ordem a viabilizar a produção dos seguintes efeitos básicos, essenciais à sua vigência doméstica: (1) publicação oficial do texto do tratado e (2) executoriedade do ato de direito internacional público, que passa, então - e somente então - a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno**<sup>75</sup> (...)

Ante o exposto, sem a publicação de decreto executivo internalizando tratado, não há ingresso da referida norma internacional no sistema jurídico brasileiro<sup>76</sup>.

### **2.3.Sobre a hierarquia dos tratados no plano das fontes jurídicas nacionais**

Não há orientação pacífica sobre o status hierárquico dos tratados internacionais no ordenamento jurídico, bem como sua posição de superioridade, ou não, em face da legislação interna. Tem-se as seguintes divisões: (i) status supraconstitucional dos Tratados internacionais; (ii) posição hierárquica semelhante à norma constitucional; (iii) natureza supralegal dos Tratados internacionais; e (iv) mesmo nível hierárquico da legislação ordinária.

---

<sup>75</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CR 8279 AgR, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17-06-1998, DJ 10-08-2000 PP-00006 EMENT VOL-01999-01 PP-00042

<sup>76</sup> CARVALHO, Rafael Francisco. Os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/26031/1/Rafael%20Francisco%20Carvalho.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2024.

A primeira corrente, de menor número de adeptos e de difícil enquadramento à realidade brasileira, entende que as normas internacionais refletem um compromisso do Estado brasileiro e estariam em posição hierárquica superior à Constituição<sup>77</sup>.

Todavia, tal corrente explicitamente foi afastada pela CRFB/88, diante dos instrumentos de controle de constitucionalidade e adequação do processo de internalização do tratado internacional: (i) o referendo do Poder Legislativo, nos termos do artigo 49, I/CRFB, bem como (ii) a outorga de competência ao Supremo Tribunal Federal para declarar a inconstitucionalidade de Tratados internalizados<sup>78</sup>, nos termos do artigo 102, III, “b”/CRFB<sup>79</sup>.

Em relação à segunda corrente, atribuindo às normas internacionais o status de norma constitucional, convém expor que o ordenamento jurídico brasileiro atribuiu apenas aos tratados internacionais que tratam de matérias relacionadas aos direitos humanos.

A leitura do artigo 5º, §§ 2º e 3º<sup>80</sup> e do artigo 109, V-A da CRFB/88 indicam uma maior proteção aos direitos fundamentais conferida pelo legislador constitucional. Assim, expressamente indicam que os tratados sobre direitos humanos, internalizados mediante procedimento mais complexo conforme emendas constitucionais (quórum qualificado de três quintos e aprovação em dois turnos), possuem natureza de emendas à constituição.

Ademais, antes mesmo da promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2004, conhecida como “reforma do Poder Judiciário”, que introduziu o § 3º ao artigo 5º, o STF havia julgado o RHC n.º 79.785/RJ<sup>81</sup>, que passou a reconhecer a natureza supralegal dos tratados internacionais sobre direitos humanos.

Da mesma forma, em 2006, no julgamento do RE n.º 466.343/SP, o STF reafirmou posição no sentido do caráter supralegal dos tratados, ao sopesar a Convenção Americana de

---

<sup>77</sup> MELLO, Celso A. O parágrafo 2º do artigo 5º da Constituição Federal. In: TORRES, Ricardo Lobo. Teoria dos direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 20.

<sup>78</sup> OLIVEIRA, Beatriz Mattei de Cabane. O Treaty Override no Brasil: considerações sobre a Jurisprudência Pátria e o Art. 98 do Código Tributário Nacional. RevistaDireito Tributário Internacional Atual nº 06p.57-80.São Paulo: IBDT, 2º semestre de 2019.

<sup>79</sup> Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...) III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: (...)

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

<sup>80</sup> § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

<sup>81</sup> RHC 79785, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 29-03-2000, DJ 22-11-2002 PP-00076 EMENT VOL-02092-02 PP-00280 RTJ VOL-00183-03 PP-01010).

Direitos Humanos, assegurando a impossibilidade de prisão civil em caso de “depositário infiel”<sup>82</sup>.

Diante da previsão constitucional expressa, bem como do entendimento consolidado do STF, os tratados internacionais que versam sobre direitos humanos possuem status de emenda constitucional – quando internalizados pelo quórum de três quintos – ou possuem status supralegal, quando internalizados anteriormente à Emenda Constitucional nº 45/2004<sup>83</sup>. Como bem complementa Mazzuoli<sup>84</sup>:

Já se exclui, desde logo, o entendimento de que os Tratados de direitos humanos não aprovados pela maioria qualificada do parágrafo 3o do art. 5o, equivaleria hierarquicamente à lei ordinária federal, uma vez que os mesmos teriam sido aprovados apenas por maioria simples, nos termos do art. 49, inc, I da Constituição Federal e não pelo quórum que lhes impõe o referido parágrafo. Aliás, o parágrafo 3o do art. 5o em nenhum momento atribui status de lei ordinária aos Tratados não aprovados pela maioria qualificada por ele estabelecida. (...)

O que se entende é que o quórum que tal parágrafo estabelece serve tão somente para atribuir eficácia formal e esses Tratados no nosso ordenamento jurídico interno, não para atribuir-lhes a índole e o nível materialmente constitucionais que eles já em virtude do parágrafo 2o do art. 5o da Constituição Federal.

Em relação à terceira e quarta corrente, não há disposição concreta da Constituição, muito menos resposta unânime do Poder Judiciário, sobre a prevalência expressa do tratado internacional em face da legislação interna. O status dos tratados que não versam sobre matéria de direitos humanos ainda permanece uma incógnita<sup>85</sup>.

O próprio STF passou a mudar o seu posicionamento ao longo da história. Até os anos de 1970, a Suprema Corte adotava a posição de que os tratados internacionais apresentavam posição hierárquica superior à legislação interna (Apelação Cível 9.587, Relator Min. Lafayette de Andrada, Diário Oficial 18/10/51). Todavia, houve mudança dessa posição com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004<sup>86</sup>, inserindo em condição de mesma

---

<sup>82</sup> CARVALHO, Rafael Francisco. Os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/26031/1/Rafael%20Francisco%20Carvalho.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2024.

<sup>83</sup> BRITTO, Demes. A problemática de conflito entre o direito interno e o direito internacional em matéria tributária. *Direito tributário internacional: teoria e prática*. São Paulo: RT, p. 439-544, 2014.

<sup>84</sup> MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. 1o Edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 502.

<sup>85</sup> FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Caso Volvo: haverá uma interpretação definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 98 do CTN?. In: *Direitos Fundamentais dos Contribuintes*, (coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho), Editora Almedina: 2021. p. 6.

<sup>86</sup> RE 80004, Relator(a): XAVIER DE ALBUQUERQUE, Tribunal Pleno, julgado em 01-06-1977, DJ 29-12-1977 PP-09433 EMENT VOL-01083-04 PP-00915 RTJ VOL-00083-03 PP-00809).

hierarquia a norma internacional e a norma interna. O eventual conflito prevaleceria pelo critério cronológico – com norma posterior revogando norma anterior<sup>87</sup>.

A paridade hierárquica dos tratados e das normas internas também prevaleceu quando do julgamento do Habeas Corpus no 72.131/RJ<sup>88</sup>, em 22 de novembro de 1995 e do julgamento no julgamento da medida cautelar na ADI no 1.480-3/DF<sup>89</sup>, em 4 de setembro de 1997. Em ambos os casos a Suprema Corte definiu que a solução para eventual conflito de normas se daria pelo critério cronológico ou da especialidade, quando cabível.

Alguns autores criticam a paridade hierárquica dos tratados em face da legislação interna, pois possibilita ao país sobrestar um tratado internacional sem denunciá-lo, utilizando a sistemática do “*treaty override*”<sup>90</sup>, violando expressamente o artigo 27<sup>91</sup> da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados. Além disso, viola o princípio da boa-fé e estremece as relações internacionais do país, que pode deixar de executar um compromisso internacional a qualquer tempo, gerando instabilidade e desconfiança<sup>92</sup>.

#### **2.4. Sobre a natureza e principais objetivos dos tratados internacionais em matéria tributária**

Os tratados internacionais em matéria tributária foram consubstanciados em razão da necessidade de padronizar regras para se evitar a dupla tributação e como um mecanismo para se regular a busca de se atrair investimentos estrangeiros<sup>93</sup>.

Nessa tentativa de atrair investimentos, ou mantê-los, os Estados passaram a competir entre si, buscando cada vez mais recursos – especialmente através de redução da carga tributária e concessão de incentivos fiscais. Além disso, iniciou-se um movimento de “*tax*

---

<sup>87</sup> FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Caso Volvo: haverá uma interpretação definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 98 do CTN?. In: Direitos Fundamentais dos Contribuintes, (coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho), Editora Almedina: 2021, p. 7.

<sup>88</sup> HC 72131, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 23-11-1995, DJ 01-08-2003 PP-00104 EMENT VOL-02117-40 PP-08650).

<sup>89</sup> ADI 1480 MC, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04-09-1997, DJ 18-05-2001 PP-00435 EMENT VOL-02031-02 PP-00213.

<sup>90</sup> “O *treaty override* consiste, aos olhos da OCDE, na preferência de um Estado por uma manifestação legislativa doméstica, em detrimento ao direito internacional, que conflita com as disposições de um ou mais acordos internacionais válidos, capaz de limitá-los e justificar o descumprimento de obrigações firmadas. Nesse sentido, o *treaty override* não envolve interpretações equivocadas por parte do Executivo (e seu braço fiscal), sendo algo relativo à postura do Poder Legislativo em superar, contrariar ou deixar de aplicar uma regra posta em tratado internacional, a despeito de se ter uma justificativa para tanto”. O *treaty override* no Brasil: considerações sobre a jurisprudência pátria e o art. 98 do Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/693/73>. Acesso em: 15 jun. 2024.

<sup>91</sup> Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

<sup>92</sup> PAULETTI, Orlando Mauro et al. Estabelecimento de isenções de tributos estaduais, distritais e municipais por meio de tratados internacionais. 2013.

<sup>93</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 26, p. 293, 2011.

*degradation*", cujos entes internacionais passaram a corroer a matriz tributária, como evitar tributar dividendos ou aumentar alíquotas, numa tentativa de evitar a fuga de capital. Nesse contexto, os tratados internacionais em matéria tributária surgiram com o objetivo de equilibrar essa disputa econômica e regulamentar a competência tributária entre os Estados. No caso, passou-se a abdicar da “soberania tributária”, através da capacidade de se instituir tributos, em troca de segurança jurídica e crescimento econômico<sup>94</sup>.

Nesse contexto de interação e abdicção da capacidade de se tributar, os tratados internacionais passam a interagir com as legislações domésticas, passando a se sobrepor, regulamentando partes específicas das relações jurídicas, servindo como um “*stencil*”. Com a instituição da norma internacional, passa-se a delimitar especificamente questões abordadas no objeto do contrato ou acordo, especialmente sobre tributação internacional. Não se trata de substituir as normas internas de um Estado, mas consignar um molde para determinados casos<sup>95</sup>.

Os conceitos apresentados por Schoueri e Vogel se complementam, pois ambos os autores compreendem que a “superioridade” do tratado internacional busca evitar conflitos sobre competência tributária e garantir a segurança jurídica nas relações. Além disso, os tratados internacionais são essenciais para cooperação global e desenvolvimento econômico<sup>96</sup>.

## **2.5. O artigo 98 do Código Tributário Nacional: origem e fundamentos de validade**

Não fosse suficiente a polêmica sobre a hierarquia dos tratados internacionais em face da legislação interna e a instabilidade jurisprudencial, há, nessa “equação”, mais um fator complicador: os tratados internacionais que veiculam matéria tributária possuem status supralegal?

A pergunta acima poderia ser facilmente solucionada com a simples aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, o qual expressamente consigna que: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.” A própria Lei nº 5.172/66, recepcionada pela CRFB/88 como lei complementar, expressamente consignou o caráter supralegal dos tratados internacionais. Todavia, dúvidas jurídicas permanecem em face do dispositivo, especialmente em relação a sua recepção pelo atual sistema constitucional. Para aprofundar sobre a recepção,

---

<sup>94</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 26, p. 295, 2011.

<sup>95</sup> VOGEL, Klaus. Double Tax Treaties and Their Interpretation. Berkeley Journal of International Law, v. 4, n. 1, p. 1-98, 1986.

<sup>96</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 26, p. 301, 2011.

ou não, do artigo 98 do CTN pela CRFB/88, convém apresentar sua origem e fundamentos de validade.

O projeto do Código Tributário Nacional foi encaminhado, em 1954, pelo então Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha. A atual redação do artigo 98, que no projeto era o artigo 55, possuía, originariamente, a seguinte redação:

Art. 55. Têm a mesma eficácia da lei tributária os tratados, acôrdos, convenções e demais atos internacionais versando, no todo ou em parte, sôbre a matéria referida no art. 51, celebrados pelo Govêrno Federal.

Parágrafo Único. Os atos internacionais referidos neste artigo revogam ou modificam, segundo o caso, a legislação tributária vigente da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e serão observados pela mesma legislação futura.

Semanticamente, a redação original e a atual possuíam muita semelhança. Todavia, o anteprojeto encaminhado por Rubens Gomes de Souza, que serviu como base dos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, o dispositivo referente ao conflito da legislação interna em face da legislação internacional, tinha a seguinte redação:

Art. 107. São equiparados à lei tributária os tratados, acôrdos, convenções e demais atos internacionais versando, no todo ou em parte, sôbre a matéria referida no art. 1º[7], celebrados pelo Govêrno Federal.

Parágrafo Único. Os atos internacionais referidos neste artigo revogam ou modificam, segundo o caso, a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e serão observados pela mesma legislação futura, sempre que a matéria nêles regulada esteja compreendida na competência legislativa da União, fixada na Constituição Federal.

No dispositivo supracitado, buscou-se dar eficácia jurídica e social aos tratados internacionais, especialmente pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, afastando o caráter supralegal dos tratados<sup>97</sup>.

No decorrer dos debates sobre o Código Tributário Nacional foram oferecidas sugestões ao anteprojeto de Rubens Gomes de Souza. As sugestões de número 129 e 130, promovidas por Gilberto de Ulhôa Canto, foram essenciais para se chegar à redação do atual artigo 98 do CTN. A de número 129 propôs uma modificação inicial no artigo 107, sugerindo que a seguinte frase: “terão a mesma eficácia e autoridade”. A ideia proposta pelo Autor era de que os tratados internacionais possuem posição de superioridade à lei tributária<sup>98</sup>.

Todavia, a sugestão de número 130 propôs modificação apenas do parágrafo único, buscando “declarar o efeito revogatório ou modificativo dos atos internacionais, também quanto

---

<sup>97</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração”. Revista Forense v. 267. Rio de Janeiro: Forense, julho/setembro, 1979, p. 27.

<sup>98</sup> ROCHA, Sergio André. (2013). Relação entre o Direito Doméstico e as Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda no Brasil: O Artigo 98 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 325–350. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1784>. p. 329.

à legislação tributária da União e não apenas a dos Estados e Municípios<sup>99</sup>”. Ademais, foram feitas referências às sugestões n.ºs 77 e 127, também apresentadas por Gilberto de Ulhôa Canto, as quais buscaram consignar a prevalência hierárquica dos tratados internacionais em face da legislação interna<sup>100</sup>.

Nesse contexto, a redação do artigo 98 do CTN levou em consideração as decisões proferidas pelo STF, à época. Buscou-se, então, adequar ao atual entendimento jurisprudencial da Suprema Corte<sup>101</sup>.

Apesar de ter sido sancionado em 1966, o CTN foi recepcionado como Lei Complementar pela CRFB/88. Todavia, há dúvidas quanto a recepção do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Há corrente doutrinária que sustenta a inconstitucionalidade do referido dispositivo do Código Tributário, diante da (i) inexistência de previsão constitucional que autorize a prevalência dos tratados internacionais em face da legislação interna – não há limitação estabelecida pela CRFB/88 e a lei complementar (CTN) não teria fundamento de validade; (ii) a discussão referente à superioridade hierárquica dos tratados em face da legislação interna não seria um tema considerado como norma geral de direito tributário<sup>102</sup>; (iii) usurpação da competência constitucional, pois estabeleceu limitação ao legislador ordinário de forma não expressamente prevista no texto constitucional<sup>103</sup>; e (iv) a regulamentação sobre hierarquia normativa é competência exclusivamente constitucional, não cabendo a legislação infraconstitucional dispor sobre tal tema<sup>104</sup>. Como bem complementa Sergio Rocha André<sup>105</sup>:

Diz-se que a legitimidade do artigo 98 é decorrência de se encontrar o mesmo encartado na lei complementar que traz normas gerais de Direito Tributário. Contudo, a previsão da supremacia dos tratados e convenções internacionais sobre o direito

---

<sup>99</sup> Cf. Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional. Brasil. Ministério da Fazenda. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p. 426

<sup>100</sup> ROCHA, Sergio André. (2013). Relação entre o Direito Doméstico e as Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda no Brasil: O Artigo 98 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 325–350. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1784>. p. 330.

<sup>101</sup> ROCHA, Sergio André. (2013). Relação entre o Direito Doméstico e as Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda no Brasil: O Artigo 98 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 325–350. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1784>. p. 331.

<sup>102</sup> CARVALHO, Rafael Francisco. Os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/26031/1/Rafael%20Francisco%20Carvalho.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2024.

<sup>103</sup> ROCHA, Sergio André. (2013). Relação entre o Direito Doméstico e as Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda no Brasil: O Artigo 98 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 325–350. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1784>. p. 334.

<sup>104</sup> FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Caso Volvo: haverá uma interpretação definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 98 do CTN?. In: *Direitos Fundamentais dos Contribuintes*, (coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho), Editora Almedina: 2021. p. 8.

<sup>105</sup> ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

interno não parece inserir-se no conjunto das normas gerais de Direito Tributário. Afirma-se que o artigo 98 trataria de uma limitação ao poder de tributar. Ora, o artigo 146 ao estabelecer caber à lei complementar tratar das limitações ao poder de tributar refere-se àquelas que se encontram previstas no texto constitucional, entre as quais não está elencada a situação de que se cogita. Assim, de forma alguma trata-se o artigo 98 de regra que veicula a regulamentação de uma limitação ao poder de tributar. Dessa forma, somos da opinião de que o artigo 98 do Código Tributário Nacional não é compatível com a Constituição Federal. Na verdade, cremos que tal artigo já nasceu inconstitucional.

O outro lado da “corrente”, que advoga pela constitucionalidade e recepção do artigo 98 do Código Tributário Nacional, sustenta, com base no artigo 146, II e III da CRFB/88<sup>106</sup>, que: (i) o dispositivo trata de norma geral de direito tributário, retirando daí seu fundamento de validade; e (ii) o dispositivo estabelece limitação do poder de tributar, cabendo especificamente à legislação complementar enquadrar os tratados internacionais num status supralegal, bem como impedir a atuação do legislador ordinário em dispor novas normas e confrontar a redação de uma norma internacional internalizada<sup>107</sup>. De acordo com Fernando Munhoz Ribeiro<sup>108</sup>:

Nessa linha de raciocínio, e tomando o Código Tributário Nacional também como veiculador de normas que limitam o exercício da competência tributária (CARRAZZA, 2006, p. 907 e 908), em complemento às disposições constitucionais, entendemos que a norma construída a partir do seu art. 98 é constitucional e suficiente para assentar que os tratados internacionais se posicionam hierarquicamente acima da legislação interna e restringem a atuação do legislador ao editar novos enunciados prescritivos passíveis de aplicação em situação coberta pelo tratado.

Schoueri (2013, p. 433 e 434), ainda que defenda a constitucionalidade do art. 98, aponta que uma exceção seria observada quando, ao criar novo enunciado prescritivo, o veículo introdutor contiver expressa determinação de afastamento de uma cláusula existente no acordo internacional – esta, sem considerar os deletérios efeitos que atitude desse jaez possa ocasionar no contexto global e o desrespeito ao procedimento previsto na Convenção de Viena para modificação e denúncia de uma convenção.

---

<sup>106</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

<sup>107</sup> RIBEIRO, Fernando Munhoz. (2018). Interação entre Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Legislação Doméstica Brasileira na Jurisprudência do STF e do STJ. *Revista De Direito Tributário Internacional Atual*, (4), 62–81. Recuperado de <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/577>. p. 69.

<sup>108</sup> RIBEIRO, Fernando Munhoz. (2018). Interação entre Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Legislação Doméstica Brasileira na Jurisprudência do STF e do STJ. *Revista De Direito Tributário Internacional Atual*, (4), 62–81. Recuperado de <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/577>. p. 68.

Como bem complementa Rafael Francisco Carvalho<sup>109</sup>, sobre a constitucionalidade do artigo 98 do CTN com base no artigo 146, III da CRFB/88, por tratar de normas gerais em matéria tributária:

Outrossim, a Constituição Federal impôs a necessidade de Lei Complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na nossa Lei Maior. Desta forma, em observância aos termos do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, o Código Tributário Nacional foi recepcionado na qualidade de Lei Complementar, nestes termos é o veículo normativo, o qual dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário direcionadas a todos os entes políticos, por essas razões, é defeso a qualquer ente federado ou poder constituído ignorar as regras constantes no Codex em questão.

Nestes termos, o artigo 98 do Código Tributário Nacional está inserido nesta função constitucional de veicular uma norma geral para constituir uma regra de aplicação dos Tratados Internacionais na Ordem Interna.

Contudo, o ponto de consenso entre os estudiosos perpassa pelo equívoco do legislador em utilizar a expressão “revogação” no texto do artigo 98 do CTN. Isso porque, considera-se revogação quando a uma nova norma jurídica, posterior, afasta, implicitamente ou expressamente, a norma anterior. Nessa perspectiva, a norma anterior, de maneira geral, conduz e regula as situações anteriores à entrada em vigor da norma posterior<sup>110</sup>. Complementando:

Vê-se de plano que a ‘revogação’ de uma ‘norma’ passa por várias etapas até que seja definitivamente expulsa do sistema. Isso se passa porque o ato de fala revogador, quando visto pelo espectro perlocucionário, não atua diretamente sobre a vigência ou validade do enunciado revogado, mas principia o ataque à impossibilidade de aplicação do enunciado revogado para a criação de enunciados-enunciados cujo tempo seja posterior ao tempo do ato de fala revogatório. Por isso, a melhor forma de se enxergar o fenômeno da revogação é na sucessão de atos perlocucionários no tempo linguístico. Primeiro, ataca-se a aplicação e, somente em tempos posteriores, a vigência e a validade são acometidas<sup>111</sup>.

O artigo 98 do CTN, na verdade, passou a apenas limitar os efeitos da lei interna, quando houver conflito expresso com o tratado internacional. Trata-se, portanto, de uma limitação da eficácia jurídica da norma doméstica. Nesse contexto, caso o tratado perca a eficácia, a norma interna volta a ser novamente aplicada<sup>112</sup>. A eficácia da norma interna segue

---

<sup>109</sup> CARVALHO, Rafael Francisco. Os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/26031/1/Rafael%20Francisco%20Carvalho.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2024. p. 103.

<sup>110</sup> RIBEIRO, Fernando Munhoz. (2018). Interação entre Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Legislação Doméstica Brasileira na Jurisprudência do STF e do STJ. *Revista De Direito Tributário Internacional Atual*, (4), 62–81. Recuperado de <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/577>. p. 66.

<sup>111</sup> MOUSSALLEM, Târe Moysés. Revogação em matéria tributária. São Paulo: Noeses, 2005.

<sup>112</sup> FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Caso Volvo: haverá uma interpretação definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 98 do CTN?. In: *Direitos Fundamentais dos Contribuintes*, (coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho), Editora Almedina: 2021. p. 8.

limitada ao tratado internacional, que regula situação peculiar, mas que, pelo critério da especialidade, esse último deve ser aplicado<sup>113</sup>. Como bem ensina Betina Grupenmacher<sup>114</sup>:

Incorreu, no entanto, em equívoco, o legislador, ao falar em revogação da norma interna por aquela de natureza internacional. Genuinamente, não se está diante de uma ab-rogação, já que a norma interna permanece válida e eficaz dentro do ordenamento jurídico-positivo pátrio. No entanto, a sua eficácia fica paralisada, exclusivamente, em relação aos atos e fatos disciplinados pela norma internacional conflitante. A lei interna tem, assim, sua eficácia restrita a um grupo de indivíduos e situações, ao que se denomina de derrogação. Não se trata portanto de revogação da legislação interna, que continua válida e eficaz para as demais hipóteses que não forem disciplinadas pelo tratado. Trata-se de uma ‘paralisação’ da eficácia da norma interna nas situações específicas e absolutamente delimitadas, disciplinadas pela norma convencional.

Em atenção aos fundamentos de validade do artigo 98 do CTN, além do exposto de que o referido comando normativo buscou se adequar à jurisprudência do STF à época da discussão e publicação do Código Tributário Nacional, a redação desse dispositivo atende ao princípio da cooperação internacional; proteção ao princípio da boa-fé<sup>115</sup>, tipificado no artigo 26<sup>116</sup> da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados; bem como a impossibilidade de se utilizar do “*treaty override*” para justificar o não cumprimento de um tratado, conforme previsto no artigo 27<sup>117</sup> da referida Convenção<sup>118</sup>.

Ante o exposto, a constitucionalidade e recepção do artigo 98 do CTN, capaz de sustar os efeitos de norma doméstica quando coincidir com a disposição de um tratado internacional, conduz para uma interpretação sistêmica do direito constitucional e do direito internacional com princípios da boa-fé e cooperação tributária. Ademais, a norma, recepcionada como lei complementar, bem regula as limitações do poder de tributar, delimitando as “bordas” da tributação internacional e a atuação do legislador ordinário.

## **2.6. STF e STJ: precedentes judiciais relevantes sobre a hierarquia e aplicabilidade dos Tratados/Acordos internacionais em matéria tributária**

---

<sup>113</sup> RIBEIRO, Fernando Munhoz. (2018). Interação entre Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Legislação Doméstica Brasileira na Jurisprudência do STF e do STJ. *Revista De Direito Tributário Internacional Atual*, (4), 62–81. Recuperado de <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/577>. p. 67.

<sup>114</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

<sup>115</sup> LUCCI, Guilherme Andrade. O artigo 98 do Código Tributário Nacional e a aplicação do Direito Tributário Internacional pelo Poder Judiciário brasileiro. 2015. p. 80.

<sup>116</sup> Artigo 26

*Pacta sunt servanda*

Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.

<sup>117</sup> Artigo 27

Direito Interno e Observância de Tratados

Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

<sup>118</sup> FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Caso Volvo: haverá uma interpretação definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 98 do CTN?. In: *Direitos Fundamentais dos Contribuintes*, (coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho), Editora Almedina: 2021. p. 4.

O recorte temporal da presente pesquisa permitiu a seleção de casos específicos que analisaram a aplicabilidade dos tratados internacionais em face da legislação interna, bem como a eficácia jurídica do artigo 98 do CTN. Assim, focou-se na seleção de precedentes julgados tanto pelo Supremo Tribunal Federal quanto pelo Superior Tribunal de Justiça (Tribunais Superiores), especialmente a partir da promulgação da CRFB/88.

### **2.5.1. RE 229.096/RS (isenção heterônoma)**

O Recurso Extraordinário nº 229.096/RS discutiu a possibilidade de “isenção heterônoma” do ICMS, quando da importação de mercadoria por empresa, em razão da assinatura do GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio), diante da isenção de produto similar nacional. O contribuinte buscou a aplicabilidade do referido acordo internacional, na tentativa de usufruir do princípio da “não discriminação” previsto na norma internacional, sustentando a eficácia na norma geral interna. Foi ementado da seguinte forma:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 229096, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Redator(a) p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 16-08-2007, DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985 RTJ VOL-00204-02 PP-00858 RJTJRS v. 45, n. 275, 2010, p. 29-42).

Da análise do voto do Ministro Relator, houve menção expressa ao caráter nacional do Código Tributário Nacional, que possui eficácia “para a União, os Estados e os Municípios”. Assim, o CTN, especialmente o artigo 98, consignou uma norma geral de Direito Tributário, cuja observância deve se seguida por todos os entes subnacionais.

O Ministro Relator também fez uma digressão histórica acerca do projeto que gerou o CTN, especialmente na perspectiva do artigo 98, que buscou, na ocasião seguir a orientação jurisprudencial do STF à época de que os tratados internacionais devem prevalecer em face da legislação doméstica.

Todavia, apesar de fazer menção ao RE 80.004/SE, julgado em 1977, em que houve mudança no entendimento jurisprudencial do STF, entendendo pela paridade hierárquica entre lei federal e tratado/convenção internacional – afastando-se a aplicação do artigo 98 do CTN, o Ministro Ilmar Galvão reafirma a validade e eficácia do referido artigo, ressaltando o caráter geral e nacional dos tratados em matéria tributária, bem como sua prevalência em face da legislação interna.

Ressalta, por fim, que a ordem internacional foi emanada pela República Federativa do Brasil – representada pela União (pessoa jurídica de direito público interno). Sendo assim, não haveria violação ao artigo 151, III da CRFB/99, pois, no caso, não estaria a União isentando tributo estadual, mas sim representando todo o Estado Brasileiro.

O julgado, com eficácia apenas entre as partes, definiu que seria possível a “isenção heterônoma”, incorrendo no afastamento da incidência dos tributos estaduais, distritais e/ou municipais por força de norma internacional, tendo em vista que os tratados internacionais são normas de eficácia nacional, não vinculando apenas a União, mas todos os entes subnacionais; bem como diante da recepção e constitucionalidade do artigo 98 do CTN, que expressamente afirmou o caráter supralegal dos tratados internacionais<sup>119</sup>.

### **2.5.2. REsp 1.161.467/RS (critério da especialidade)**

A Segunda Turma do STJ, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.161.467/RS, discutiu sobre a tributação de remessas de recursos ao exterior, quando não ocorrer transferência de tecnologia, com forma de pagamento aos serviços prestados em países estrangeiros. No caso, o Tribunal da Cidadania foi instado a manifestar sobre a prevalência das Convenções Internacionais contra a dupla tributação firmados pelo Brasil com o Canadá e a Alemanha em face da legislação interna ou do artigo 7º<sup>120</sup> da Lei nº 9.779/99<sup>121</sup>. O feito recebeu a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO

<sup>119</sup> ROCHA, Sergio André. (2013). Relação entre o Direito Doméstico e as Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda no Brasil: O Artigo 98 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 325–350. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1784>. p. 345.

<sup>120</sup> Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

<sup>121</sup> Não incide IRRF nas remessas para pagamento de serviços sem transferência de tecnologia: resp. 1.161.467/rs. Disponível em: <https://abdf.com.br/artigos/nao-incide-irrf-nas-remessas-para-pagamento-de-servicos-sem-transferencia-de-tecnologia-resp-1-161-467-rs-2/>. Acesso em: 02 jul. 2024.

OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

(...) 3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

(...)

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.161.467/RS, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17/5/2012, DJe de 1/6/2012).

No presente Recurso Especial, a Fazenda Nacional sustentou a prevalência da legislação interna em face da norma internacional, haja vista sua posterior edição. Assim, a lei nacional seria norma mais recente, prevalecendo sobre a convenção internacional num conflito aparente de normas.

Importante para o desenvolvimento deste trabalho, o presente recurso expressamente manifestou sobre o status hierárquico dos tratados internacionais sobre matéria tributária, se seriam superiores ou inferiores à legislação doméstica. No decorrer do voto, o Ministro Relator expressamente destaca a natureza do artigo 98 do CTN, que cumpre o mandamento constitucional previsto no artigo 146, III de lei complementar regular e dispor sobre normas gerais de matéria tributária.

Para o desfecho do caso, aplicou-se o disposto no artigo 98 do CTN. A Segunda Turma sustentou que, havendo norma internacional específica, como no caso em que havia

acordo para evitar a dupla tributação, deve prevalecer o comando de caráter especial, mesmo que a legislação interna seja posterior. Ademais, explicitou que não há que se falar em revogação da norma interna, mas apenas limitação da eficácia, que mantém seus efeitos para outras relações jurídicas diferentes daquelas abarcadas pela Convenção Internacional.

### **2.5.3. REsp 1.325.709/RJ (caso Vale S/A)**

A Primeira Turma do STJ, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ, discutiu sobre a tributação sobre o lucro de empresas controladas pela Vale S/A, localizadas na Bélgica, Dinamarca, Luxemburgo e Bermudas, diante da existência de tratados para evitar a dupla tributação assinado pelo Brasil com os países referenciados. Os referidos comandos internacionais, no artigo 7º, passaram a assegurar que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só serão tributáveis nesse Estado, (...)”<sup>122</sup>. O feito recebeu a seguinte ementa:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE. (...)

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

(...)

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do

---

<sup>122</sup> LUCCI, Guilherme Andrade. O artigo 98 do Código Tributário Nacional e a aplicação do Direito Tributário Internacional pelo Poder Judiciário brasileiro. 2015, p. 85.

CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.  
(REsp n. 1.325.709/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 24/4/2014, DJe de 20/5/2014)

O Ministro Relator fez referência ao voto do Ministro Gilmar Mendes (Relator) no RE nº 460.320/PR, julgado pelo STF, que, na ocasião, o julgamento ainda não havia sido finalizado, com pedido de vista do Ministro Dias Toffoli após voto do Relator. Destacou que o Ministro Gilmar ressaltou a natureza da cooperação internacional, cujas nações estariam pactuando normas internacionais em busca de consenso tributário, atingindo os interesses particulares de cada país, buscando-se a redução da carga tributária.

Fez referência, também, ao princípio do “*pacta sunt servanda*”, consignando a necessidade da manutenção da boa-fé e da segurança dos compromissos internacionais firmados pelos países. Por fim, ainda fazendo referência ao voto do Ministro Gilmar Mendes, o Relator rechaçou a possibilidade do “*treaty override*”, bem como destacou a redação do artigo 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, segundo o qual “uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”.

No caso concreto, a solução alcançada pelo STJ fez referência ao REsp 1.161.467/RS, sustentando a existência de jurisprudência no sentido da prevalência dos tratados/convenções internacionais em face da legislação interna, bem como da aplicabilidade do artigo 98 do CTN. Ressaltou-se o caráter especial das normas internacionais para evitar a dupla tributação, bem como destacou a impossibilidade do “*treaty override*”, consignando a necessidade de se respeitar o artigo 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados; bem como o respeito à boa-fé e cooperação internacional<sup>123</sup>.

#### **2.5.4. RE 460.320 (caso Volvo)**

O Recurso Extraordinário nº 460.320/PR, cujo mérito foi julgado na Sessão Virtual de 26/6/2020 a 4/8/2020, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, buscou analisar a recepção do artigo 98 do Código Tributário Nacional, bem como a prevalência do caráter suprallegal dos tratados internacionais.

A ação declaratória foi ajuizada pela Volvo Do Brasil Veículos Ltda., Comércio e Participação Volvo Ltda e Volvo Lastvagnar Ab, buscando declarar a inexistência de relação jurídica que obrigasse o recolhimento ou pagamento de IRRF relativo aos dividendos

---

<sup>123</sup> RIBEIRO, Fernando Munhoz. (2018). Interação entre Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Legislação Doméstica Brasileira na Jurisprudência do STF e do STJ. *Revista De Direito Tributário Internacional Atual*, (4), 62–81. Recuperado de <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/577>, p. 74.

distribuídos em 1993, pelas empresas brasileiras à estrangeira, por força de previsão contida na Convenção Internacional para Evitar Dupla Tributação, celebrada entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Suécia e promulgada por meio do Decreto Legislativo n. 93/1975<sup>124</sup> e do Decreto n. 77.053/1976<sup>125</sup>.

Os contribuintes alegaram a necessidade de tratamento isonômico entre os residentes ou domiciliados na Suécia e no Brasil, aplicando-se a isenção prevista no artigo 75, da Lei n. 8.383/1991<sup>126</sup>. Ademais, sustentaram que, por força do artigo 98/CTN, não se poderia revogar a isonomia prevista em acordo internacional, em razão da prevalência da legislação internacional em face da legislação infraconstitucional interna<sup>127</sup>.

O feito chegou até o STJ por intermédio de recurso especial interposto pelos contribuintes. Na Primeira Turma do Tribunal da Cidadania, aplicando-se o comando normativo do artigo 98 do CTN, sustentando a natureza de Tratado-Lei da Convenção, sua superioridade em face da legislação interna (caráter supralegal dos tratados) e a existência do princípio da não discriminação previsto no artigo 3º do GATT, entendeu-se que não seria possível ofertar tratamento tributário distinto ao nacional brasileiro e ao estrangeiro. Na ocasião, o feito recebeu a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. REGIME INTERNACIONAL. DUPLA TRIBUTAÇÃO. IRRPF. IMPEDIMENTO. ACORDO GATT. BRASIL E SUÉCIA. DIVIDENDOS ENVIADOS A SÓCIO RESIDENTE NO EXTERIOR. ARTS. 98 DO CTN, 2º DA LEI 4.131/62, 3º DO GATT.

- Os direitos fundamentais globalizados, atualmente, estão sempre no caminho do impedimento da dupla tributação. Esta vem sendo condenada por princípios que estão acima até da própria norma constitucional.

- O Brasil adota para o capital estrangeiro um regime de equiparação de tratamento (art. 2º da Lei 4131/62, recepcionado pelo art. 172 da CF), legalmente reconhecido no

---

<sup>124</sup> DECRETO LEGISLATIVO Nº 93, DE 1975

Aprova o texto da Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto sobre a Renda.

Art. 1º. É aprovado o texto da Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Brasília, a 25 de abril de 1975.

Art. 2º. Este decreto legislativo entrará em vigor na data de sua publicação.

<sup>125</sup> Decreto nº 77.053, de 19 de Janeiro de 1976

Promulga a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, havendo o Congresso Nacional aprovado pelo Decreto Legislativo nº 93, de 5 de novembro de 1975, a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Brasil e a Suécia, concluída em Brasília, a 25 de abril de 1975;

E havendo a referida convenção entrado em vigor a 29 de dezembro de 1975;

DECRETA:

Que a Convenção, apensa por cópia ao presente Decreto, seja executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.

<sup>126</sup> “Art. 75. Sobre os lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 não incidirá o imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, permanecendo em vigor a não-incidência do imposto sobre o que for distribuído a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País.”

<sup>127</sup> FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Caso Volvo: haverá uma interpretação definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 98 do CTN?. In: Direitos Fundamentais dos Contribuintes, (coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho), Editora Almedina: 2021. p. 10.

art. 150, II, da CF, que, embora se dirija, de modo explícito, à ordem interna, também é dirigido às relações externas.

- O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados, contratos, e não os tratados-leis.

- Sendo o princípio da não-discriminação tributária adotado na ordem interna, deve ser adotado também na ordem internacional, sob pena de desvalorizarmos as relações internacionais e a melhor convivência entre os países.

- Supremacia do princípio da não-discriminação do regime internacional tributário e do art. 3º do GATT.

- Recurso especial provido.

(REsp n. 426.945/PR, relator Ministro Teori Albino Zavascki, redator para acórdão Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 22/6/2004, DJ de 25/8/2004, p. 141.)

Todavia, após interposição de recurso extraordinário pela Fazenda Nacional, o feito chegou ao STF. Na Corte Superior, a comunidade acadêmica encheu-se de esperança diante da possibilidade da correta interpretação do artigo 98 do CTN e sua aplicabilidade<sup>128</sup>. Todavia, a resposta dada pelo Plenário foi ineficaz para a solução da controvérsia.

O Ministro Gilmar Mendes, então relator do caso, bem argumentou que sustentar a possibilidade de norma interna revogar tratado internacional choca frontalmente com princípios fixados pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, a cooperação internacional, a boa-fé e estabilidade do cenário internacional. Ademais, consignou que a CRFB/88 permitiu que norma geral - no caso o CTN - recepcionada como lei complementar, pudesse regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim o artigo 98 o fez.

No entanto, votou para afastar a concessão da isenção de imposto de renda retido na fonte para os não residentes, conferida pelo acórdão proferido pelo STJ, dando provimento ao recurso extraordinário da União, uma vez que o caso concreto não era abarcado pelo tratado contra dupla tributação. Explicitamente sustentou a recepção do artigo 98 do CTN pela CRFB/88<sup>129</sup>. Na ocasião, foi acompanhado pelos Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso e Celso de Mello.

Todavia, a resposta ineficaz para solução do questionamento a respeito da recepção do art. 98 do CTN ocorreu através do voto do Ministro Dias Toffoli, o qual entendeu que seria necessário reexaminar o caso com base na Convenção, no Código Tributário Nacional e na legislação ordinária de regência, o que não seria admitido em sede de recurso extraordinário.

---

<sup>128</sup> FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Caso Volvo: haverá uma interpretação definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 98 do CTN?. In: *Direitos Fundamentais dos Contribuintes*, (coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho), Editora Almedina: 2021. p. 10.

<sup>129</sup> FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Caso Volvo: haverá uma interpretação definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 98 do CTN?. In: *Direitos Fundamentais dos Contribuintes*, (coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho), Editora Almedina: 2021. p. 14.

Sustentou a infraconstitucionalidade da matéria, que foi acompanhado pelos Ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Rosa Weber.

A proclamação final do julgamento ocorreu com base no disposto no artigo 146 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal<sup>130</sup>. Portanto, foi negado provimento ao recurso extraordinário da Fazenda Nacional. O feito recebeu a seguinte ementa:

Recursos extraordinários. Direito Tributário. Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (Decreto nº 77.053/76). Imposto de renda retido na fonte. Isenção. Dividendos distribuídos por empresas nacionais sediadas no Brasil a sociedade da Suécia residente naquele país. Empate no julgamento do apelo extremo interposto pela União. Proclamação de solução contrária à pretendida pela recorrente (art. 146 do RISTF). 1. Trata-se de controvérsia, tendo presente a Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (Decreto nº 77.053/76), acerca da isenção, garantida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), do imposto de renda retido na fonte incidente sobre dividendos distribuídos por empresas nacionais sediadas no Brasil a sociedade da Suécia residente naquele país, todas citadas nos autos. Verificação de empate no julgamento do recurso extraordinário da União interposto contra acórdão do STJ. 2. No que se refere à condição jurídica dos tratados internacionais em face de normas de direito interno, os principais entendimentos dos Ministros integrantes da corrente a favor do provimento de tal recurso podem ser sintetizados do seguinte modo: de um lado, defendeu-se que (i) tratados internacionais são espécies normativas infraconstitucionais distintas e autônomas, as quais não se confundem com normas federais, tais como decretos-legislativos, decretos executivos, medidas provisórias, leis ordinárias ou leis complementares e (ii) a Carta Federal não respalda o paradigma dualista; de outro lado, alegou-se existir paridade normativa entre atos internacionais e leis infraconstitucionais de direito interno, resolvendo-se as antinomias entre essas normas pelo critério cronológico ou da especialidade e ressaltando-se os tratados e as convenções internacionais sobre direitos humanos. Argumentou-se, também, que o art. 98 do CTN, de modo legítimo, atribui precedência aos tratados ou convenções internacionais em matéria tributária e estabelece, em virtude do critério da especialidade, a suspensão provisória da eficácia e da aplicabilidade do ordenamento positivo interno. O entendimento sobre a alegada afronta ao princípio da isonomia é de que o acórdão recorrido confundiu o critério de conexão nacionalidade com o de residência, estendendo a todos os súditos succos residentes no exterior benefícios fiscais apenas concedidos aos residentes no Brasil. 3. A argumentação da corrente contra o provimento do apelo extremo da União pode ser resumida da seguinte maneira: para se ultrapassar o entendimento da Corte Superior, a qual consignou ter aquela convenção vedado a dupla tributação e a distinção entre nacionais e residentes, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional pertinente, o que não é permitido em sede de recurso extraordinário. 4. Os Ministros julgaram prejudicado, por unanimidade, o recurso extraordinário interposto pela Volvo do Brasil Veículos LTDA e outros contra o acórdão do TRF-4. Foi negado provimento ao recurso extraordinário da União em razão do empate na votação, nos termos do art. 146 do RISTF. (RE 460320, Relator(a): GILMAR MENDES, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05-08-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020)

Ante o exposto, apesar da ineficaz resposta proferida pelo STF no caso Volvo, o entendimento recente do STJ— após promulgação da CRFB/88 — tem aplicado o artigo 98 do

---

<sup>130</sup> Art. 146. Havendo, por ausência ou falta de um Ministro, nos termos do art. 13, IX, empate na votação de matéria cuja solução dependa de maioria absoluta, considerar-se-á julgada a questão proclamando-se a solução contrária à pretendida ou à proposta.

CTN como forma de dirimir controvérsia acerca da aplicabilidade de tratado/convenção internacional em matéria tributária, bem como seu eventual caráter de especialidade e capacidade de sustar os efeitos da legislação interna apenas em relação aos sujeitos envolvidos e abarcados pela legislação internacional.

Todavia, ainda permanecem dúvidas sobre a inaplicabilidade do dispositivo referenciado do CTN, haja vista que não há posicionamento vinculante pacificado na realidade do poder judiciário brasileiro. Ademais, o STF, corte constitucional responsável por julgar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de norma, nos termos do artigo 102, I, “a” da CRFB/88, quando teve a oportunidade de pronunciar sobre eventual discussão sobre a aplicabilidade de tratado internacional ou legislação doméstica acabou “saindo pela tangente” e manifestando sobre a infraconstitucionalidade da matéria. Assim, caberia ao STJ dirimir eventual conflito.

#### **2.5.5. ARE 1.227.591/SP (natureza infraconstitucional da discussão sobre os tratados)**

O Recurso Extraordinário nº ARE 1.227.591/SP, analisado pela Segunda Turma do STF, buscou declarar a inconstitucionalidade da incidência de PIS/COFINS-importação sobre remessas efetuadas ao exterior a título de contraprestação de serviços internacionais de telecomunicações, denominadas como remessas de “*tráfego sainte*”, em razão de regra de exoneração tributária prevista no Tratado de Melbourne, que compreende o Regulamento Internacional das Telecomunicações (“RIT”), e na Convenção da União Internacional das Telecomunicações, aprovada pelo Tratado de Genebra. O contribuinte suscitou que o referido Tratado consignou a não tributação das remessas efetuadas a título de pagamentos pela contraprestação de serviços internacionais de telecomunicações entre todos os países signatários.

No presente caso, o contribuinte impetrou mandado de segurança e, após sentença de improcedência e acórdão desprovido a apelação, interpôs recurso especial e extraordinário. O apelo nobre não foi admitido, porém o apelo extremo foi admitido, incorrendo no encaminhamento dos autos ao STF. O precedente recebeu a seguinte ementa:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. TELECOMUNICAÇÕES. OPERAÇÕES DE TRÁFEGO SAINTE. TRATADO DE MELBOURNE E DECRETO N. 67/1998. NECESSIDADE DE ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. AUSÊNCIA DE OFENSA DIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. Dissentir das conclusões do Tribunal de origem demandaria o exame da legislação de regência, de natureza infraconstitucional. Precedentes.

2. Agravo interno desprovido.

(RE 1227591 AgR, Relator(a): NUNES MARQUES, Segunda Turma, julgado em 21-03-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-073 DIVULG 18-04-2022 PUBLIC 19-04-2022)

No Supremo, os Ministros entenderam que para analisar o caso seria necessário se debruçar com as normas infraconstitucionais, a saber: o Tratado e a Convenção. Nesse sentido, suscitou que o Plenário já se manifestou pela ausência de natureza constitucional da discussão sobre aplicabilidade do tratado internacional, citando o RE 460.320/PR (Caso Volvo).

## **2.7.O Histórico e a Criação do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT)**

O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT - *General Agreement on Tariffs and Trade*), pactuado no ano de 1947, é considerado um marco na regulamentação do comércio internacional firmado pelos Estados assinantes, que propiciou impactos na economia global. A referida pactuação foi firmada em um contexto de reconstrução econômica após o encerramento da Segunda Guerra Mundial (1939-1945), quando as principais potências econômicas buscaram criar uma sistemática comercial que afastasse práticas protecionistas agressivas e promovesse a estabilidade do comércio internacional<sup>131</sup>.

O mundo viveu, entre 1914 e 1945, um período de duas guerras mundiais, que foi marcado por práticas protecionistas intensas, agravadas pela crise de 1929. Nos Estados Unidos, a aprovação da *Smoot-Hawley Tariff Act*, em 1930, gerou uma elevação nas tarifas de importação, provocando retaliações comerciais em outros países e contribuindo para uma retração geral no comércio<sup>132</sup>. Tem-se que "o protecionismo das décadas de 1920 e 1930 aprofundou as desigualdades econômicas e gerou um ciclo de estagnação que demandava uma resposta institucional robusta<sup>133</sup>."

Esse cenário demonstrou a ausência de uma pactuação entre as nações que fixasse regras claras sobre o comércio internacional. Nesse contexto, "a falta de uma governança comercial estruturada antes da Segunda Guerra Mundial acentuou os conflitos econômicos e dificultou a retomada do crescimento<sup>134</sup>."

Aproveitando-se da ausência de regulamentação, após a Segunda Guerra Mundial, as principais economias buscaram consolidar uma nova ordem econômica internacional, baseada

---

<sup>131</sup> LIMA, Tatiana de Macedo Nogueira. GATT/OMC: uma análise institucional. 2004. Dissertação (Mestrado em Economia das Instituições e do Desenvolvimento) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, University of São Paulo, São Paulo, 2004, p. 17. doi:10.11606/D.12.2004.tde-27122004-141602. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>132</sup> LIMA, Tatiana de Macedo Nogueira. GATT/OMC: uma análise institucional. 2004. Dissertação (Mestrado em Economia das Instituições e do Desenvolvimento) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, University of São Paulo, São Paulo, 2004, p. 19. doi:10.11606/D.12.2004.tde-27122004-141602. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>133</sup> GONÇALVES, Ricardo Augusto. História do Comércio Internacional e sua Regulamentação Jurídica. Brasília: Editora UnB, 2019.

<sup>134</sup> PINHEIRO, Paulo Esteves. Governança Econômica Global: Uma Perspectiva Brasileira. Rio de Janeiro: FGV, 2021.

na cooperação multilateral. A Conferência de *Bretton Woods*, realizada no ano de 1944, consignou o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD), tais criações teriam como objetivo a estabilização financeira dos Estados e o financiamento para a reconstrução dessas nações, ante a devastação da guerra<sup>135</sup>. Todavia, "o comércio internacional, essencial para a integração econômica global, não foi inicialmente contemplado por essas instituições<sup>136</sup>."

Assim, inicialmente buscando sanar essa ausência de regulamentação, foi proposta a criação da Organização Internacional do Comércio (OIC), que tinha como objetivo a regulação do comércio global e a busca por afastar o protecionismo. Contudo, a contrariedade dos Estados Unidos em ratificar a Carta de Havana, firmada em 1947 e que instituiu a OIC, dificultou sua implementação, passando ao GATT o protagonismo como instrumento provisório de regulamentação comercial internacional<sup>137</sup>. Eis o contexto histórico do GATT.

Tem-se que o GATT foi firmado em Genebra, na Suíça, por 23 países que representavam cerca de 80% do comércio mundial da época. Com o fracasso da OIC, tornou-se o único instrumento que passou a regular o comércio internacional. O acordo inicial buscou consignar reduções tarifárias, atacando-se o protecionismo, e a criação de um conjunto de regras para promover previsibilidade e estabilidade nas relações comerciais<sup>138</sup>. Tem-se que "o GATT estabeleceu um sistema pioneiro de cooperação econômica, que buscava equilibrar os interesses das nações desenvolvidas e em desenvolvimento<sup>139</sup>."

Em sua constituição, o GATT tinha os seguintes objetivos: (i) reduzir barreiras tarifárias e não tarifárias ao comércio; e (ii) evitar discriminações, promovendo a igualdade de condições entre os países membros<sup>140</sup>. Nesse contexto, pode-se afirmar que "o GATT conseguiu

---

<sup>135</sup> LIMA, Tatiana de Macedo Nogueira. GATT/OMC: uma análise institucional. 2004. Dissertação (Mestrado em Economia das Instituições e do Desenvolvimento) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, University of São Paulo, São Paulo, 2004, p. 19. doi:10.11606/D.12.2004.tde-27122004-141602. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>136</sup> AMARAL, Antônio Carlos do. O Comércio Internacional e o Direito Econômico. São Paulo: Saraiva, 2020.

<sup>137</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. Direito Internacional Econômico. São Paulo: Renovar, 2022.

<sup>138</sup> LIMA, Tatiana de Macedo Nogueira. GATT/OMC: uma análise institucional. 2004. Dissertação (Mestrado em Economia das Instituições e do Desenvolvimento) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, University of São Paulo, São Paulo, 2004, p. 25. doi:10.11606/D.12.2004.tde-27122004-141602. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>139</sup> PINHEIRO, Paulo Esteves. Governança Econômica Global: Uma Perspectiva Brasileira. Rio de Janeiro: FGV, 2021.

<sup>140</sup> LIMA, Tatiana de Macedo Nogueira. GATT/OMC: uma análise institucional. 2004. Dissertação (Mestrado em Economia das Instituições e do Desenvolvimento) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, University of São Paulo, São Paulo, 2004, p. 19. doi:10.11606/D.12.2004.tde-27122004-141602. Acesso em: 15 nov. 2024.

criar as bases para o crescimento do comércio mundial, tornando-se referência para a governança econômica internacional<sup>141</sup>."

Nesse contexto, buscando-se consolidar os objetivos firmados, os princípios fundadores do GATT passaram a refletir um compromisso com a “não discriminação” e a “reciprocidade”. Entre eles destacam-se: (i) Cláusula da Nação Mais Favorecida (NMF): Prevê que qualquer benefício comercial concedido a um país signatário deve ser estendido a todos os demais. Tem-se que "esse princípio fortalece a previsibilidade e promove a igualdade nas relações comerciais<sup>142</sup>"; (ii) Tratamento Nacional: Estabelece que bens importados devem receber o mesmo tratamento que bens nacionais no mercado interno. Tem-se que "esse princípio é crucial para evitar discriminações no mercado doméstico e garantir condições equitativas de concorrência<sup>143</sup>"; e (iii) Redução Progressiva de Tarifas: Prevê negociações periódicas para reduzir tarifas e outras barreiras ao comércio internacional, promovendo a sua retirada gradual e mútua. Pode-se afirmar que "essa abordagem garantiu a sustentabilidade das negociações, permitindo que os países adaptassem suas economias às novas regras comerciais<sup>144</sup>."

Para tentar consolidar seus objetivos e princípios, o GATT passou a operar por meio de rodadas de negociações comerciais, nas quais os países membros buscavam acordos sobre reduções tarifárias e outras questões relacionadas ao comércio. A primeira rodada, realizada em Genebra no ano de 1947, resultou em 45 mil concessões tarifárias, abrangendo mais de 10 bilhões de dólares em comércio, além da consolidação da assinatura do referido tratado<sup>145</sup>. As rodadas subsequentes, como a Rodada Kennedy (1964–1967) e a Rodada Tóquio (1973–1979), ampliaram os objetivos das negociações. Ao todo, foram oito rodadas: (i) Genebra em 1947; (ii) Ancey em 1949; (iii) Torquay em 1951; (iv) Genebra em 1956; (v) Dillon entre 1960-61; (vi) Kennedy entre 1964-67; (vii) Tóquio entre 1973-79; e (viii) Uruguai entre 1986-1994<sup>146</sup>.

Por fim, tem-se que o GATT desempenhou um papel central na expansão do comércio global ao longo do século XX. Entre 1948 e 1994, suas rodadas de negociações resultaram em reduções tarifárias e na consolidação de um sistema multilateral de comércio. No entanto, suas

---

<sup>141</sup> GONÇALVES, Ricardo Augusto. *História do Comércio Internacional e sua Regulamentação Jurídica*. Brasília: Editora UnB, 2019.

<sup>142</sup> AMARAL, Antônio Carlos do. *O Comércio Internacional e o Direito Econômico*. São Paulo: Saraiva, 2020.

<sup>143</sup> PINHEIRO, Paulo Esteves. *Governança Econômica Global: Uma Perspectiva Brasileira*. Rio de Janeiro: FGV, 2021.

<sup>144</sup> GONÇALVES, Ricardo Augusto. *História do Comércio Internacional e sua Regulamentação Jurídica*. Brasília: Editora UnB, 2019.

<sup>145</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito Internacional Econômico*. São Paulo: Renovar, 2022.

<sup>146</sup> LIMA, Tatiana de Macedo Nogueira. *GATT/OMC: uma análise institucional*. 2004. Dissertação (Mestrado em Economia das Instituições e do Desenvolvimento) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, University of São Paulo, São Paulo, 2004, p. 27. doi:10.11606/D.12.2004.tde-27122004-141602. Acesso em: 15 nov. 2024.

limitações levaram à criação da Organização Mundial do Comércio (OMC), em 1995, que incorporou as regras do GATT<sup>147</sup>. Pode-se concluir no sentido de que "o GATT foi a base sobre a qual se construiu a OMC, consolidando-se como um marco histórico na governança econômica global<sup>148</sup>."

## **2.8. Aplicabilidade dos dispositivos do GATT e impossibilidade de tratamento desigual entre o produto nacional e estrangeiro: princípio da não discriminação**

O princípio da não discriminação, fundamento base do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), é essencial para a consolidação dos objetivos firmados nesse acordo: redução do protecionismo e um tratamento isonômico entre os Estados. Fundamenta-se na Cláusula da “Nação Mais Favorecida” (artigo I) e no Princípio do “Tratamento Nacional” (artigo III), assegurando que produtos e parceiros comerciais não sejam tratados em desigualdades de condição. Pode-se dizer que "a não discriminação é a pedra angular de um sistema multilateral que visa minimizar práticas protecionistas e fomentar previsibilidade no comércio internacional<sup>149</sup>."

A Cláusula da “Nação Mais Favorecida”, estabelecida no artigo I do GATT, determina que qualquer vantagem ou privilégio concedido a um Estado deve ser estendido automaticamente a todos os outros. Busca evitar tratamento desigual entre parceiros comerciais, promovendo a isonomia nas relações comerciais internacionais<sup>150</sup>. Pode-se afirmar que "a NMF assegura que nenhuma nação possa ser favorecida em detrimento de outra, eliminando privilégios que poderiam distorcer o comércio<sup>151</sup>." Eis o teor do dispositivo legal:

### PARTE I

#### ARTIGO I

##### TRATAMENTO GERAL DE NAÇÃO MAIS FAVORECIDA

1. Qualquer vantagem, favor, imunidade ou privilégio concedido por uma parte contratante em relação a um produto originário de ou destinado a qualquer outro país, será imediata e incondicionalmente estendido ao produtor similar, originário do território de cada uma das outras partes contratantes ou ao mesmo destinado, Êste dispositivo se refere aos direitos aduaneiros e encargos de toda a natureza que gravem a importação ou a exportação, ou a elas se relacionem, aos que recaiam sôbre as transferências internacionais de fundos para pagamento de importações e exportações,

---

<sup>147</sup> LIMA, Tatiana de Macedo Nogueira. GATT/OMC: uma análise institucional. 2004. Dissertação (Mestrado em Economia das Instituições e do Desenvolvimento) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, University of São Paulo, São Paulo, 2004, p. 34. doi:10.11606/D.12.2004.tde-27122004-141602. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>148</sup> GONÇALVES, Ricardo Augusto. História do Comércio Internacional e sua Regulamentação Jurídica. Brasília: Editora UnB, 2019.

<sup>149</sup> AMARAL, Antônio Carlos do. O Comércio Internacional e o Direito Econômico. São Paulo: Saraiva, 2020.

<sup>150</sup> LIMA, Tatiana de Macedo Nogueira. GATT/OMC: uma análise institucional. 2004. Dissertação (Mestrado em Economia das Instituições e do Desenvolvimento) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, University of São Paulo, São Paulo, 2004, p. 34. doi:10.11606/D.12.2004.tde-27122004-141602. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>151</sup> GONÇALVES, Ricardo Augusto. História do Comércio Internacional e sua Regulamentação Jurídica. Brasília: Editora UnB, 2019.

digam respeito ao método de arrecadação desses direitos e encargos ou ao conjunto de regulamentos ou formalidades estabelecidos em conexão com a importação e exportação bem como aos assuntos incluídos nos §§ 1 e 2 do art. III.

2. As disposições do parágrafo primeiro do presente artigo não importarão na eliminação de quaisquer preferências com respeito a direitos aduaneiros ou encargos que não ultrapassem os limites fixados no § 3 deste artigo e que se enquadrem nas seguintes descrições:

(a) preferências em vigor exclusivamente entre dois ou mais dos territórios enumerados no Anexo A, subordinadas às condições nele estipuladas;

(b) preferências em vigor exclusivamente entre dois ou mais territórios que, em 1 de julho de 1939, estavam sujeitos a uma soberania comum ou unidos por laços de proteção ou suzerania, os quais são enumerados nos Anexos B, C e D, dentro das condições nos mesmos estipulados;

(c) preferências em vigor exclusivamente entre os Estados Unidos da América e a República de Cuba;

(d) preferências em vigor exclusivamente entre países vizinhos mencionados nos Anexos E e F.

3. Quando não fôr fixada especificamente a margem máxima de preferência na correspondente lista anexada a este Acôrdo, a margem de preferência sôbre qualquer produto em relação ao qual seja permitida uma, preferência, de conformidade com o § 2º do presente artigo, não poderá exceder:

(a) relativamente aos direitos ou encargos sôbre qualquer produto descrito nessa lista, a diferença entre a taxa de nação mais favorecida e a taxa preferencial, que figuram na mesma lista; se não houver estipulação da taxa preferencial, esta, para os fins de aplicação do presente parágrafo, passará a ser a que estava em vigor em 10 de abril de 1947; se nenhuma taxa de nação mais favorecida fôr fixada, a margem não ultrapassará a diferença, existente em 10 de abril de 1947, entre a taxa aplicável à nação mais favorecida e a taxa preferencial;

(b) no tocante aos direitos ou encargos sôbre qualquer produto não descrito na lista correspondente à diferença, existente em 10 de abril de 1947, entre a taxa aplicável à nação mais favorecida e a taxa preferencial.

No caso das partes contratantes mencionadas no Anexo G, a data de 10 de abril de 1947, citada nas alíneas (a) e (b) do presente parágrafo, será substituída pelas respectivas datas indicadas nesse anexo.

Evidente, com a leitura do texto previsto no Acordo, que se busca conter tratamentos desiguais entre Estados, afastando-se um “protecionismo econômico direcionado”, permitindo, em suma, melhor fluidez do mercado internacional.

Em alguns momentos, o painel da OMC foi instado a se manifestar sobre a Cláusula da “Nação Mais Favorecida”. O caso *European Communities – Bananas*, julgado em 1997, envolve a União Europeia e vários países exportadores de bananas. Em seu contexto fático, tem-se que desde 1993, a União Europeia implementava o “Regime Comum de Bananas”, uma política que favorecia a importação de bananas originárias de países da África, do Caribe e do Pacífico (ACP) — em sua grande maioria ex-colônias de países europeus — em relação a outros fornecedores, como nações da América Latina<sup>152</sup>. Tal condição estaria, supostamente,

---

<sup>152</sup> AMARAL, Antônio Carlos do. O Comércio Internacional e o Direito Econômico. São Paulo: Saraiva, 2020.

amparada na “Convenção de Lomé IV”, que consolidava relações econômicas privilegiadas entre a União Europeia e os países ACP<sup>153</sup>.

Nesse contexto, Honduras, Equador, Guatemala, México e Estados Unidos suscitaram que as ações desenvolvidas pela União Europeia violavam as obrigações estabelecidas no GATT, especialmente os princípios da “Nação Mais Favorecida” (artigo I do GATT) e da não discriminação no comércio internacional. A atuação protecionista da União Europeia gerava desequilíbrios significativos no mercado de bananas, pois, enquanto os países ACP possuíam uma menor carga tributária e acesso facilitado ao mercado europeu, os exportadores latino-americanos enfrentavam cargas tributárias mais elevadas e restrições adicionais<sup>154</sup>. Pode-se afirmar que "a lógica por trás do Regime Comum de Bananas era mais política do que econômica, sendo uma forma de preservar laços históricos com as ex-colônias europeias<sup>155</sup>."

Os países reclamantes alegaram que o regime europeu violava várias disposições do GATT: (i) Violação do Princípio da “Nação Mais Favorecida” (artigo I do GATT): O tratamento diferenciado concedido aos países ACP não era estendido aos demais membros, ofendendo o princípio da igualdade no comércio internacional<sup>156</sup>; (ii) Discriminação nas Tarifas e Cotas (artigos II e XIII do GATT): A tributação mais favorecida e acesso facilitado ao mercado criavam um ambiente desigual e prejudicial às economias dependentes de exportação de bananas<sup>157</sup>; e (iii) Impacto sobre a Concorrência e a Justiça no Comércio: As políticas comerciais europeias distorciam o mercado global de bananas, comprometendo a estabilidade do comércio internacional<sup>158</sup>.

O painel da OMC concluiu que o regime europeu agredia as obrigações do GATT, especialmente a Cláusula da Nação Mais Favorecida. Assim, determinou à União Europeia a extinção de seu regime comercial desigual para garantir o cumprimento das obrigações internacionais. Especificamente em relação a tal cláusula referenciada, o painel reafirmou que qualquer benesse ofertada a um grupo de países deveria ser automaticamente estendido a todos os membros da OMC, exceto quando coberto por exceções expressas no GATT, como o artigo

---

<sup>153</sup> GONÇALVES, Ricardo Augusto. *História do Comércio Internacional e sua Regulamentação Jurídica*. Brasília: Editora UnB, 2019.

<sup>154</sup> SILVA, Orlando Monteiro da. O conflito das bananas. *Revista de Política Agrícola*, 11, Jun. 2015. Disponível em: <<https://seer.sede.embrapa.br/index.php/RPA/article/view/625>>. Acesso em: 15 Nov. 2024.

<sup>155</sup> MACEDO, Roberto da Silva. *Comércio Internacional e Políticas Regulatórias*. Porto Alegre: Bookman, 2018.

<sup>156</sup> GONÇALVES, Ricardo Augusto. *História do Comércio Internacional e sua Regulamentação Jurídica*. Brasília: Editora UnB, 2019.

<sup>157</sup> PINHEIRO, Paulo Esteves. *Governança Econômica Global: Uma Perspectiva Brasileira*. Rio de Janeiro: FGV, 2021.

<sup>158</sup> AMARAL, Antônio Carlos do. *O Comércio Internacional e o Direito Econômico*. São Paulo: Saraiva, 2020.

XXIV<sup>159</sup>. Pode-se afirmar que "a decisão do painel foi um marco para reafirmar a autoridade da OMC em assegurar o cumprimento das normas multilaterais, mesmo quando essas desafiam interesses políticos regionais<sup>160</sup>."

Outro exemplo foi o caso *United States – Measures Affecting Imports of Woven Wool Shirts and Blouses from India*, analisado em 1997. Contextualizando, a disputa surgiu quando os Estados Unidos impuseram restrições à importação de camisas e blusas de lã provenientes da Índia, suscitando que o aumento das importações estava prejudicando sua indústria nacional. Tais restrições foram baseadas nas disposições do Acordo sobre Têxteis e Vestuário (ATV), que permitia aos membros da OMC aplicar limitações transitórias para proteger setores economicamente sensíveis, enquanto o regime de limitação de comercialização era gradualmente eliminado<sup>161</sup>.

A Índia, país reclamante, alegou que os Estados Unidos não haviam cumprido os requisitos técnicos e jurídicos para a imposição de limitações transitórias, violando os princípios básicos do GATT e do ATV. Argumentou que havia, em síntese: (i) Falta de Evidências de Prejuízo Grave: Os Estados Unidos não conseguiram demonstrar com base em dados concretos que as importações estavam causando dano significativo à indústria nacional<sup>162</sup>; (ii) Ausência de Análise Detalhada do Mercado: a análise conduzida pelos Estados Unidos era insuficiente para justificar a aplicação das restrições; e (iii) Violação das Regras Processuais do ATV: os Estados Unidos não respeitaram os procedimentos formais para consulta e notificação previstos no acordo<sup>163</sup>.

O painel estabelecido pela OMC concluiu que os Estados Unidos não haviam cumprido os requisitos legais para impor as restrições e suas medidas violavam as disposições do GATT e do ATV. Ponto relevante tratado foi que o caso reafirmou que as limitações não devem ser usadas como instrumentos protecionistas arbitrários, mas apenas como medidas excepcionais<sup>164</sup>.

---

<sup>159</sup> PINHEIRO, Paulo Esteves. *Governança Econômica Global: Uma Perspectiva Brasileira*. Rio de Janeiro: FGV, 2021.

<sup>160</sup> OLIVEIRA, Fábio Augusto de. *O GATT e a Construção do Comércio Internacional Moderno*. Brasília: Editora Jurídica, 2022.

<sup>161</sup> GONÇALVES, Ricardo Augusto. *História do Comércio Internacional e sua Regulamentação Jurídica*. Brasília: Editora UnB, 2019.

<sup>162</sup> PINHEIRO, Paulo Esteves. *Governança Econômica Global: Uma Perspectiva Brasileira*. Rio de Janeiro: FGV, 2021.

<sup>163</sup> SOUZA, Fernanda Campos de. *Regimes Comerciais Preferenciais e o Sistema Multilateral de Comércio*. Curitiba: Juruá Editora, 2021.

<sup>164</sup> MACEDO, Roberto da Silva. *Comércio Internacional e Políticas Regulatórias*. Porto Alegre: Bookman, 2018.

Por sua vez, o Princípio do “Tratamento Nacional”, disposto no artigo III do GATT, consigna que produtos estrangeiros não devem tratados de forma menos favorável que produtos nacionais similares. Tal princípio é primordial para evitar que regulamentações internas sejam utilizadas como barreiras ao comércio internacional<sup>165</sup>. Nesse sentido, "o Tratamento Nacional complementa a lógica de liberalização do comércio, garantindo igualdade de condições dentro dos mercados domésticos<sup>166</sup>." Eis o texto previsto no acordo:

## PARTE II

### ARTIGO III

#### TRATAMENTO NACIONAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS E DE REGULAMENTAÇÃO INTERNOS

1. Os produtos de qualquer Parte Contratante importados no território de outra Parte Contratante serão isentos da parte dos tributos e outras imposições internas de qualquer natureza que excedam aos aplicados, direta ou indiretamente, a produtos similares de origem nacional. Além disto, nos casos em que não houver no território importador produção substancial de produto similar de origem nacional, nenhuma Parte Contratante aplicará tributos internos novos ou mais elevados sobre os produtos de outras Partes Contratantes com o fim de conceder proteção à produção de produtos, diretamente competidores ou substitutos, não taxados de maneira semelhante; os tributos internos dessa natureza, existentes, serão objeto de negociação para a sua redução ou eliminação.

2. Os produtos originários de qualquer Parte Contratante importados no território de qualquer outra Parte Contratante gozarão de tratamento não menos favorável que a concedido a produtos similares de origem nacional no que concerne a todas as leis, regulamentos e exigências que afetem a sua venda, colocação no mercado, compra, transporte, distribuição ou uso no mercado interno. As disposições deste parágrafo não impedirão a aplicação das taxas diferenciais de transportes, baseadas exclusivamente na utilização econômica dos meios de transporte e não na origem de produtos.

3. Na aplicação dos princípios do 2º deste Artigo as regulamentações quantitativas internas, relativas à mistura, transformação e uso dos produtos em determinadas quantidades ou proporções, as partes contratantes observarão as disposições seguintes:

a) não será baixada nenhuma regulamentação que, formal ou efetivamente exija que qualquer quantidade ou determinada proporção do produto a que a regulamentação se aplicar deva proceder de fontes nacionais;

b) Nenhuma Parte Contratante, formal ou efetivamente, restringirá a mistura, transformação ou uso de um produto de que não houver produção nacional de importância, a fim de proteger a produção nacional de um produto diretamente concorrente ou substituto.

4. As disposições do parágrafo 3º deste Artigo não se aplicarão a:

a) qualquer medida de controle quantitativa interno, vigente no território de qualquer das Partes Contratantes a 1 de julho de 1939 ou a 10 de abril de 1947, à escolha da referida Parte Contratante, com a condição de que qualquer medida dessa natureza, que estiver em oposição às disposições do parágrafo 3º deste Artigo, não será modificada em detrimento das importações e ficará sujeita a negociações visando à sua limitação, afrouxamento ou eliminação.

b) qualquer regulamentação interna referente a filmes cinematográficos e de acordo com as disposições do Artigo IV.

5. As disposições deste Artigo não se aplicarão à compra pelos órgãos governamentais ou por sua conta de produtos destinados ao seu uso, e não à reverida ou ao uso na

---

<sup>165</sup> LIMA, Tatiana de Macedo Nogueira. GATT/OMC: uma análise institucional. 2004. Dissertação (Mestrado em Economia das Instituições e do Desenvolvimento) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, University of São Paulo, São Paulo, 2004, p. 27. doi:10.11606/D.12.2004.tde-27122004-141602. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>166</sup> AMARAL, Antônio Carlos do. *O Comércio Internacional e o Direito Econômico*. São Paulo: Saraiva, 2020.

produção de mercadorias destinadas à venda. Também não impedirão o pagamento, somente a produtores nacionais, dos subsídios previstos no Art. XVI, incluindo os provenientes de arrecadação de taxas e imposições interiores, e os subsídios efetuados através das compras de produtos nacionais pelos órgãos governamentais ou por sua conta.

A OMC também foi suscitada a manifestar sobre a aplicabilidade do Princípio do “Tratamento Nacional” em algumas ocasiões. No caso *Japan – Alcoholic Beverages II*, analisado em 1996, o Japão realizou um tratamento tributário diferenciado entre bebidas alcoólicas estrangeiras e nacionais. Os produtos etílicos importados, como uísque e conhaque, estavam sujeitas à tributação maior do que as bebidas alcoólicas fabricadas no Japão, como o saquê, por exemplo<sup>167</sup>. Nesse contexto, a União Europeia, os Estados Unidos e o Canadá questionaram essa prática protecionista junto à OMC, alegando que violava as obrigações do Japão sob o GATT, que impossibilita o desigual os produtos importados e nacionais<sup>168</sup>. Os Reclamantes reforçaram que a diferença de tratamento entre os produtos não estava relacionada com a natureza e composição, mas sim com a origem. Haveria, portanto, uma prática protecionista, através de tratamento tributário desigual e mais oneroso<sup>169</sup>.

O Japão, em sua defesa, sustentou que as bebidas alcoólicas estrangeiras e as bebidas locais não eram produtos "similares", de acordo com o artigo III, 2 do GATT. Portanto, a diferenciação tributária seria legítima, em razão da ausência de competição mercadológica<sup>170</sup>.

O Painel da OMC e o Órgão de Apelação decidiram em favor dos Reclamantes, destacando que: (i) Produtos Similares e Concorrência Direta: As bebidas alcoólicas estrangeiras (como uísque e conhaque) e as bebidas alcoólicas locais (como o saquê) eram produtos similares e diretamente concorrentes. Houve, portanto, um tratamento tributário desigual, que passou a violar o artigo III, 2 do GATT, pois produtos importados não poderiam ser tratados de forma mais onerosa do que os produtos nacionais<sup>171</sup>.

O julgamento desse caso foi relevante, pois esclareceu que o objetivo do artigo III, 2/GATT é garantir a não discriminação entre os produtos, sem levar em consideração sua

---

<sup>167</sup> MACEDO, Roberto da Silva. *Comércio Internacional e Políticas Regulatórias*. Porto Alegre: Bookman, 2018.

<sup>168</sup> OLIVEIRA, Fábio Augusto de. *O GATT e a Construção do Comércio Internacional Moderno*. Brasília: Editora Jurídica, 2022.

<sup>169</sup> GONÇALVES, Ricardo Augusto. *História do Comércio Internacional e sua Regulamentação Jurídica*. Brasília: Editora UnB, 2019.

<sup>170</sup> PINHEIRO, Paulo Esteves. *Governança Econômica Global: Uma Perspectiva Brasileira*. Rio de Janeiro: FGV, 2021.

<sup>171</sup> MACEDO, Roberto da Silva. *Comércio Internacional e Políticas Regulatórias*. Porto Alegre: Bookman, 2018.

origem, mas sim sua similaridade e concorrência direta<sup>172</sup>. O tratamento tributário desigual, como a tributação superior das mercadorias estrangeiras, foi considerado uma barreira ao comércio – medida protecionista, violando-se as disposições do GATT de promover o livre comércio e a não discriminação entre as mercadorias<sup>173</sup>.

Outro caso relevante para o tema aqui tratado é o “*Canada – Certain Measures Concerning Periodicals*”, analisado em 1997. Contextualizando, o Canadá estabeleceu uma série de medidas para proteger a indústria de periódicos nacionais, especialmente de publicações promovidas pelas empresas dos Estados Unidos da América. Essas ações incluíam: (i) Tributação diferenciada: As publicações estrangeiras, contendo anúncios voltados ao público canadense, passaram a ser tributadas de forma mais intensa em relação aos periódicos nacionais<sup>174</sup>; (ii) Restrições às importações: O Canadá estabeleceu barreiras não tarifárias por meio do “*Tariff Code 9958*”, que limitava as publicações importadas que competissem com periódicos locais<sup>175</sup>; e (iii) Subsídios aos produtos nacionais: Políticas de incentivo financeiro às publicações canadenses foram adotadas, favorecendo a publicidade em periódicos nacionais e desincentivando sua veiculação em publicações estrangeiras<sup>176</sup>.

Os Estados Unidos, Reclamante, alegaram que as medidas promovidas pelo Canadá violaram os artigos III, 2 e III, 4 do GATT, que garantem o princípio do “tratamento nacional”, de forma a impedir que produtos estrangeiros similares fossem tributados de forma mais intensa do que os produtos nacionais.<sup>177</sup> Por sua vez, o Canadá, Reclamada, argumentou que tais ações foram necessárias preservar a identidade cultural canadense, fortalecendo-se valores nacionais e a disseminação de conteúdos culturalmente relevantes<sup>178</sup>.

O Painel da OMC considerou que as ações protecionistas desenvolvidas pelo Canadá ofenderam os artigos III,2 e III, 4 do GATT, pois houve: (i) Violação do Tratamento Nacional: O Canadá estabeleceu uma tributação desigual, superior, aos periódicos importados, violando-se o artigo III, 2 do GATT<sup>179</sup>; (ii) Inaplicabilidade das exceções do artigo XX do GATT: o

---

<sup>172</sup> PINHEIRO, Paulo Esteves. *Governança Econômica Global: Uma Perspectiva Brasileira*. Rio de Janeiro: FGV, 2021.

<sup>173</sup> AMARAL, Antônio Carlos do. *O Comércio Internacional e o Direito Econômico*. São Paulo: Saraiva, 2020.

<sup>174</sup> AMARAL, Antônio Carlos do. *O Comércio Internacional e o Direito Econômico*. São Paulo: Saraiva, 2020.

<sup>175</sup> OLIVEIRA, Fábio Augusto de. *O GATT e a Construção do Comércio Internacional Moderno*. Brasília: Editora Jurídica, 2022.

<sup>176</sup> GONÇALVES, Ricardo Augusto. *História do Comércio Internacional e sua Regulamentação Jurídica*. Brasília: Editora UnB, 2019.

<sup>177</sup> PINHEIRO, Paulo Esteves. *Governança Econômica Global: Uma Perspectiva Brasileira*. Rio de Janeiro: FGV, 2021.

<sup>178</sup> OLIVEIRA, Fábio Augusto de. *O GATT e a Construção do Comércio Internacional Moderno*. Brasília: Editora Jurídica, 2022.

<sup>179</sup> MACEDO, Roberto da Silva. *Comércio Internacional e Políticas Regulatórias*. Porto Alegre: Bookman, 2018.

painel entendeu que a preservação da identidade cultural não se enquadrava nas exceções previstas no artigo XX do GATT<sup>180</sup>.

Em suma, a decisão consignou que o protecionismo canadense prejudicou a competitividade dos periódicos americanos no mercado, violando-se os princípios do GATT, especialmente o Princípio do “Tratamento Nacional”<sup>181</sup>. A decisão reforçou que produtos com características semelhantes, nacionais ou estrangeiros, devem receber tratamento similar em relação a tributação e regulamentação<sup>182</sup>.

Embora o Princípio da Não discriminação seja extremamente relevante para a consolidação dos objetivos do GATT, há exceções previstas no próprio Acordo, conforme se extrai do artigo XX. Tais excepcionalidades buscam proteger a saúde pública, o meio ambiente e a moralidade pública, desde que não constituam discriminação arbitrária ou protecionismo disfarçado. Veja-se:

#### ARTIGO XX

#### EXCEÇÕES GERAIS

Desde que essas medidas não sejam aplicadas de forma a constituir quer um meio de discriminação arbitrária, ou injustificada, entre os países onde existem as mesmas condições, quer uma restrição disfarçada ao comércio internacional, disposição alguma do presente capítulo será interpretada como impedindo a adoção ou aplicação, por qualquer Parte Contratante, das medidas:

- I – a) necessárias à proteção da moralidade pública;
- b) necessárias à proteção da saúde e da vida das pessoas e dos animais e à preservação dos vegetais;
- c) que se relacionem à exportação e a importação do ouro e da prata;
- d) necessárias a assegurar a aplicação das leis e regulamentos que não sejam incompatíveis com as disposições do presente acôrdo, tais como, por exemplo, as leis e regulamentos que dizem respeito à aplicação de medidas alfandegárias, à manutenção em vigor dos monopólios administrados na conformidade do § 4º do art. II e do art. XVII à proteção das patentes, marcas de fábrica e direitos de autoria e de reprodução, e a medidas próprias a impedir as práticas de natureza a induzir em erro;
- e) relativas aos artigos fabricados nas prisões;
- f) impostas para a proteção de tesouros nacionais de valor artístico, histórico ou arqueológico;
- g) relativas à conservação dos recursos naturais esgotáveis, se tais medidas forem aplicadas conjuntamente com restrições à produção ou ao consumo nacionais;
- h) tomadas em aplicação de compromissos contraídos em virtude de acôrdos intergovernamentais sobre produtos básicos, concluídos dentro dos princípios aprovados pelo Conselho Econômico e Social das Nações Unidas, na sua resolução de 28 de março de 1947, que instituiu uma Comissão Provisória de Coordenação para os acôrdos Internacionais relativos aos produtos básicos;
- i) que impliquem em restrições à exportação de matérias primas produzidas no interior do país e necessárias para assegurar a uma indústria nacional de transformação as quantidades essenciais das referidas matérias-primas durante os períodos nos quais o preço nacional seja mantido abaixo do preço mundial, em execução de um plano governamental de estabilização; sob reserva de que essas restrições não tenham por

---

<sup>180</sup> GONÇALVES, Ricardo Augusto. *História do Comércio Internacional e sua Regulamentação Jurídica*. Brasília: Editora UnB, 2019.

<sup>181</sup> PINHEIRO, Paulo Esteves. *Governança Econômica Global: Uma Perspectiva Brasileira*. Rio de Janeiro: FGV, 2021.

<sup>182</sup> AMARAL, Antônio Carlos do. *O Comércio Internacional e o Direito Econômico*. São Paulo: Saraiva, 2020.

efeito reforçar a exportação ou a proteção concedida à referida indústria nacional e não sejam contrárias às disposições do presente acôrdo relativas à não discriminação. II. a) essenciais à aquisição e à repartição de produtos dos quais se faz sentir uma penúria geral ou local; todavia, as referidas medidas deverão ser compatíveis com todos os acôrdos multilaterais destinados a assegurar uma repartição internacional equitativa desses produtos ou, na ausência de tais acôrdos, com o princípio segundo o qual tôdas as Partes Contratantes têm direito a uma parte equitativa do aprovisionamento internacional dos referidos produtos;

b) essenciais ao funcionamento do contrôle de preços estabelecido por uma Parte Contratante que, em conseqüência da guerra, sofra de penúria de produtos;

c) essenciais à liquidação metódica dos excedentes temporários de estoques pertencentes a qualquer Parte Contratante ou por ela controlados ou de indústrias que se tenham desenvolvido no território de uma Parte Contratante por motivo das exigências da guerra e cuja manutenção em tempo normal seja contrária à sua economia, ficando entendido que nenhuma Parte Contratante poderá instituir medidas dessa natureza, a não ser depois de haver consultado as outras Partes Contratantes interessadas com o fim de ser adotada uma ação internacional apropriada.

As medidas instituídas ou mantidas nos termos da Parte Segunda do presente artigo, incompatíveis com as outras disposições do presente Acôrdo, serão suprimidas, logo que as circunstâncias que as motivaram cessarem de existir e, em qualquer caso, a 1 de janeiro de 1951 ou mais tardar, ficando entendido que, com o consentimento das Partes Contratantes, o período considerado poderá ser prorrogado no que se refere a aplicação, por qualquer Parte Contratante, de uma medida relativa a um produto determinado, para novos períodos que as Partes Contratantes fixarem.

Em que pese a OMC ter se manifestado sobre a possibilidade de normas regulatórias interferirem e limitarem a comercialização de certos produtos, como no caso *EC – Asbestos*, julgado em 2001, que permitiu a França a proibir a comercialização de produtos contendo amianto<sup>183</sup>, pode-se inferir, a partir da leitura dos dispositivos do Tratado e das interpretações conferidas pelos *leading cases* que analisaram o Princípio da “Não Discriminação”, que mesmo em área de livre comércio ou tratando-se de produtos específicos, sem qualquer cumprimento das exceções previstas no artigo XX/ GATT não é possível estabelecer tratamentos desiguais. Assim, a existência de uma área de livre comércio não seria capaz de justificar, por si só, o tratamento tributário desigual, mais gravoso, dos produtos estrangeiros em detrimento aos produtos nacionais.

## **2.9. Considerações a respeito dos artigos 26 e 27 da Convenção de Viena e o "*pacta sunt servanda*" no âmbito internacional**

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, firmada em 23 de maio de 1969, estruturada pela Comissão de Direito Internacional da ONU, buscou consolidar normas estruturadas pelo costume que regulavam a formação, interpretação, aplicação e extinção dos

---

<sup>183</sup> OLIVEIRA, Fábio Augusto de. *O GATT e a Construção do Comércio Internacional Moderno*. Brasília: Editora Jurídica, 2022.

tratados internacionais. Foi responsável por dar estabilidade e previsibilidade às relações jurídicas entre os Estados, ao sistematizar os principais princípios que regem os tratados<sup>184</sup>.

Apesar da sua assinatura em meados do século XX, a ratificação da Convenção de Viena pelo Brasil ocorreu só em 2009, com a aprovação do Decreto Legislativo nº 496/2009 e sua promulgação pelo Decreto nº 7.030/2009<sup>185</sup>. Segundo doutrinadores, a demora no processo de internalização da Convenção, quando comparada a outros países da América Latina, como Argentina e Uruguai, decorreu de uma hesitação política em reconhecer amplamente as normas internacionais como vinculantes no ordenamento interno, além de um debate doutrinário sobre a hierarquia normativa dos tratados no Brasil<sup>186</sup>. Tem-se que desde sua internalização, a Convenção tem influenciado as decisões judiciais brasileiras. Além disso, tem sido utilizada como base para resolver lacunas normativas no direito brasileiro, especialmente em questões relacionadas à interpretação e execução de tratados<sup>187</sup>.

Entre seus dispositivos mais relevantes para discussão em comento estão os artigos 26 e 27, que expressam princípios estruturantes do direito internacional público, a saber: (i) o respeito à obrigatoriedade dos tratados (“*pacta sunt servanda*”) e a sobreposição das obrigações internacionais sobre as normas internas que venham a colidir com as disposições dos tratados internacionais.

O artigo 26 da Convenção de Viena estabelece o princípio fundamental de que "todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser executado por elas de boa-fé". Esse dispositivo consigna o direito internacional como sistema de compromissos jurídicos que vinculam as partes<sup>188</sup>. O princípio do “*pacta sunt servanda*” se fundamenta na ideia de que os Estados, como sujeitos soberanos, devem respeitar os compromissos assumidos, garantindo previsibilidade e segurança jurídica nas relações internacionais<sup>189</sup>. Tal disposição é extremamente relevante, pois o direito internacional perderia sua eficácia, tornando-se um sistema instável e vulnerável às vontades unilaterais dos Estados.

---

<sup>184</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos Tratados*. 5. ed. São Paulo: Forense, 2022, p. 113.

<sup>185</sup> SILVA, Paulo Henrique. *Direito Internacional Público e Privado: Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Renovar, 2019, p. 67.

<sup>186</sup> AMARAL, Antônio Carlos do. *O Direito dos Tratados no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 103 e FERNANDES, Luís Roberto. *A Interpretação dos Tratados no Direito Internacional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2021, p. 51.

<sup>187</sup> PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Internacional dos Tratados*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 89.

<sup>188</sup> CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. *O Direito Internacional Contemporâneo: Tendências e Perspectivas*. Brasília: Editora UnB, 2020, p. 52.

<sup>189</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos Tratados*. 5. ed. São Paulo: Forense, 2022, p. 93.

O artigo 26 não apenas exige o cumprimento dos tratados, mas também condiciona esse cumprimento à boa-fé, um elemento essencial que dá substrato a todo o direito internacional. Essa exigência vai além da simples execução literal das cláusulas do tratado, abrangendo a adoção de medidas internas e externas que assegurem a plena eficácia das obrigações pactuadas<sup>190</sup>.

Complementando o artigo 26, o artigo 27 da Convenção de Viena estabelece que "uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno como justificção para o descumprimento de um tratado". Esse dispositivo reforça a sobreposição das obrigações internacionais sobre normas internas, consolidando a ideia de que os tratados são instrumentos que buscam a cooperação internacional e a estabilidade das relações entre os Estados<sup>191</sup>.

O artigo 27 da referida Convenção admite exceções em casos em que a norma interna incompatível seja uma norma de ordem pública essencial, conforme reconhecido pelo próprio direito internacional. O artigo 46 da Convenção prevê a nulidade de tratados firmados em violação a normas constitucionais internas fundamentais, desde que a contrariedade tenha sido notificada às partes antes da ratificação do tratado<sup>192</sup>. De acordo com o dispositivo referenciado:

#### SEÇÃO 2

##### Nulidade de Tratados

##### Artigo 46

##### Disposições do Direito Interno sobre Competência para Concluir Tratados

1. Um Estado não pode invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, a não ser que essa violação fosse manifesta e dissesse respeito a uma norma de seu direito interno de importância fundamental.

2. Uma violação é manifesta se for objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda, na matéria, de conformidade com a prática normal e de boa fé.

Entretanto, essa exceção é interpretada de forma restritiva, pois a invocação frequente de normas internas para justificar o descumprimento de tratados comprometeria a integridade do sistema jurídico internacional<sup>193</sup>.

Da leitura dos dispositivos aqui tratados, pode-se concluir que os artigos 26 e 27 apresentam uma relação complementar: enquanto o primeiro reafirma a obrigatoriedade dos tratados como base do direito internacional, o segundo limita as possibilidades de descumprimento por meio de justificativas embasadas em normas internas. Juntos, esses

---

<sup>190</sup> SILVA, Paulo Henrique. *Direito Internacional Público e Privado: Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Renovar, 2019, p. 64.

<sup>191</sup> CARVALHO, Fábio Luiz. *Tratados Internacionais e Direito Interno no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 87.

<sup>192</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos Tratados*. 5. ed. São Paulo: Forense, 2022, p. 121.

<sup>193</sup> CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. *O Direito Internacional Contemporâneo: Tendências e Perspectivas*. Brasília: Editora UnB, 2020, p. 96.

dispositivos são capazes de consolidar a estruturação da primazia do direito internacional e reforçam o caráter vinculante dos compromissos assumidos pelos Estados<sup>194</sup>.

## 2.10. Conclusões

O presente Capítulo debateu sobre o nível hierárquico dos Tratados Internacionais no Direito brasileiro, perpassando sobre a aplicabilidade dos dispositivos internacionais em face da legislação interna. Inicialmente, tem-se que o fundamento de validade da sobreposição das normas internacionais em face das normas domésticas é extraído do artigo 5º, §§ 2º e 3º e do artigo 109, V-A da CRFB/88.

Ao ofertar substrato constitucional e dar status de normas constitucionais aos tratados e convenções de direitos humanos internalizados pelo rito de emendas constitucionais, a ordem jurídica brasileira sinalizou que não há que se falar em status supraconstitucional, muito menos em status constitucional de toda e qualquer matéria – no caso, apenas que tratam sobre direitos humanos.

Quanto aos Tratados e Convenções que versam sobre Direito Tributário, tem-se a figura do artigo 98 do Código Tributário Nacional. Tal dispositivo infraconstitucional consigna a superioridade das normas internacionais em face da legislação interna. Demonstrada a superação sobre sua recepção, o artigo 98 do CTN possui substrato constitucional no artigo 146, II e III da CRFB/88, pois: (i) é um dispositivo que trata de norma geral de direito tributário; e (ii) é um dispositivo que estabelece limitação do poder de tributar, pois limita a atuação do legislador ordinário em dispor novas normas e confrontar a redação de uma norma internacional internalizada.

Nesse contexto, analisando-se o entendimento firmado pelo STJ e STF sobre a recepção do artigo 98, especialmente com o recorte temporal desde a promulgação da CRFB/88 até os dias atuais, pode-se concluir que o entendimento do STJ vai no sentido da aplicabilidade do dispositivo do CTN, pois: (i) regula e dispõe, em natureza de lei complementar, sobre norma geral de matéria tributária, competência constitucional outorgada pelo artigo 146, III (REsp 1.161.467/RS); e (ii) consigna o caráter especial das normas internacionais para evitar a dupla tributação, a impossibilidade do “*treaty override*”, a necessidade de se respeitar o artigo 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados e o respeito à boa-fé e cooperação internacional (REsp 1.325.709/RJ).

Quanto aos artigos 26 e 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, são pilares fundamentais na regulação das obrigações internacionais, refletindo a necessidade de

---

<sup>194</sup> FERNANDES, Luís Roberto. A Interpretação dos Tratados no Direito Internacional. Belo Horizonte: Del Rey, 2021, p. 63.

equilíbrio entre soberania estatal e cooperação internacional. O respeito ao *pacta sunt servanda*, aliado à limitação do uso de normas internas como justificativa para o descumprimento, consolida a credibilidade e previsibilidade das relações internacionais, elementos indispensáveis para a segurança jurídica internacional.

Ante o exposto, a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em face da legislação interna, a recepção do artigo 98 do CTN e a aplicabilidade das disposições da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados consignam a necessidade de se cumprir as disposições do GATT e a impossibilidade de se ofender ao princípio da “não discriminação”.

### **3. TRIBUTAÇÃO DE BENS PARA CONSUMO OU REVENDA NA ZFM: DA NÃO INCIDÊNCIA DO PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO QUANDO DA ENTRADA DE PRODUTOS PROVENIENTES DO GATT**

#### **3.1. PIS-Importação e COFINS-Importação: Origem, Estrutura, Controvérsias e Impactos**

O PIS-Importação e a COFINS-Importação foram instituídos pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, com o objetivo de corrigir distorções tributárias entre bens e serviços importados e aqueles de origem nacional, buscando promover isonomia e equilíbrio competitivo no mercado interno. Além de seu caráter arrecadatório, tais contribuições consolidaram o esforço do Estado brasileiro em alinhar seu sistema tributário às práticas internacionais, especialmente no que diz respeito à neutralidade fiscal e às diretrizes da Organização Mundial do Comércio (OMC)<sup>195</sup>.

A criação do PIS-Importação e da COFINS-Importação insere-se em um contexto de profundas transformações econômicas e políticas no Brasil. A abertura comercial iniciada nos anos 1990 expôs o país a uma intensa concorrência internacional, com o ingresso de bens e serviços estrangeiros em volume intenso. Contudo, enquanto os produtos nacionais estavam submetidos a uma cadeia tributária cumulativa, os bens importados não estavam submetidos à incidência do PIS e da COFINS, o que ocasionava uma vantagem competitiva para os produtos estrangeiros<sup>196</sup>.

Ademais, o aumento das importações estava exigindo uma resposta tributária que garantisse maior arrecadação para a seguridade social, especialmente em um momento de desequilíbrios fiscais e crescente pressão por políticas públicas inclusivas. Nesse cenário, a Lei nº 10.865/2004 surgiu como uma tentativa de corrigir a desigualdade tributária, promovendo maior equidade entre bens nacionais e importados<sup>197</sup>.

Tem-se que o PIS-Importação e a COFINS-Importação são contribuições sociais, destinadas ao financiamento da seguridade social, extraindo seu fundamento de validade constitucional do art. 195, IV da CRFB/88<sup>198</sup>. A Lei nº 10.865/2004 estabelece sua estrutura, incluindo o critério material, o fato gerador e a base de cálculo.

---

<sup>195</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Tributação no Comércio Exterior. São Paulo: Malheiros, 2021.

<sup>196</sup> CARVALHO, Fábio Luiz. Direito Tributário e Seguridade Social. Curitiba: Juruá, 2019, p. 94.

<sup>197</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “COFINS-Importação” e “PIS-Importação”. In: Grandes questões atuais do Direito Tributário. Vol. 8. São Paulo: Dialética, 2004. p. 3.

<sup>198</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

O critério material dessas contribuições está previsto nos artigos 1º e 3º da Lei nº 10.865/2004. As hipóteses de incidência abrangem: (i) Bens: O ingresso de bens estrangeiros no território nacional, tendo como fato gerador o registro da Declaração de Importação (art. 3º, inciso I); e (ii) Serviços: A contratação de serviços oriundos do estrangeiro por pessoa física ou jurídica domiciliada no Brasil (art. 3º, inciso II).

A base de cálculo das contribuições sobre bens é o valor aduaneiro, que engloba o preço das mercadorias, custos de transporte e seguro até o local de desembarque. Para serviços, a base de cálculo é o valor pago, creditado, entregue ou remetido ao exterior pela prestação do serviço<sup>199</sup>.

Relevante para o tema aqui apresentado, convém destacar o Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, afetado como Tema nº 01 da Repercussão Geral, interposto pela União Federal – Fazenda Nacional, no qual o STF discutiu sobre a constitucionalidade de parte do art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004. A redação do dispositivo impugnado assegura que a base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação deve ser acrescida “do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”.

A União, defendendo o texto atacado, argumentou que não haveria necessidade de instituição em lei complementar, pois o art. 149 da CRFB/88 estabeleceu a exigência da norma complementar apenas em casos de instituição de novas contribuições. O PIS-Importação e a COFINS-Importação já estariam dispostas no art. 195 do texto constitucional, podendo ser instituído por lei ordinária. Ademais, a norma, ao consignar o valor do ICMS na base de cálculo, atendeu ao princípio da isonomia tributária, pois concedendo tratamento tributário paritário aos bens e serviços nacionais.

A Contribuinte recorrida sustentou que “além de não ter sido estabelecida por lei complementar, a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação contrariou a segurança jurídica e os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da não-cumulatividade.” O precedente recebeu a seguinte ementa:

Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

---

(...) IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

<sup>199</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Tributação no Comércio Exterior. São Paulo: Malheiros, 2021.

1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.
2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresse, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.
3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.
4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.
5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.
6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.
7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS - Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.
8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.
9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.
10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.  
(RE 559937, Relator(a): ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20-03-2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013 EMENT VOL-02706-01 PP-00011)

Por unanimidade, nos termos do voto da Relatora, Ministra Ellen Gracie, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do dispositivo impugnado e fixou a seguinte tese: “É inconstitucional a parte do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004 que acresce à base de cálculo da denominada PIS/COFINS-Importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições.” Na visão do STF, houve violação ao art. 149, § 2º, III, “a” da CRFB/88 e do GATT, ao desnaturar o conceito de “valor aduaneiro”, incluindo-se o ICMS na base de cálculo.

Quanto a relevância ao tema aqui apresentado na pesquisa, o presente precedente permitiu a expressa menção do Supremo Tribunal Federal sobre a aplicabilidade do GATT e sobre a real base de cálculo do PIS-Importação e COFINS-Importação, que não se permite a inclusão de outros valores distintos do “valor aduaneiro”.

Superada a análise do critério material das contribuições em comento, tem-se que, a partir da análise da exposição de motivos da Lei nº 10.865/2004, revela-se três objetivos principais – análise teleológica: (i) Isonomia Tributária: Eliminar a vantagem competitiva dos bens e serviços importados em relação aos nacionais, promovendo condições mais equivalentes no mercado<sup>200</sup>; (ii) Ampliação da Base de Arrecadação: Garantir maior entrada financeira e custeio ao sistema de seguridade social, em um cenário de aumento das importações<sup>201</sup>; e (iii) Conformidade com Normas Internacionais: Adequar o sistema tributário brasileiro às regras estabelecidas em acordos internacionais, especialmente no âmbito da OMC<sup>202</sup>. De acordo com a redação da exposição de motivos

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a proposta de Medida Provisória, que institui a cobrança de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP-Importação e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS-Importação incidentes sobre as importações de bens e serviços do exterior, previstas no inciso II do § 2º do art. 149 e no inciso IV do art. 195, da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

2. As contribuições sociais ora instituídas dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições.

3. Considerando a existência de modalidades distintas de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS - cumulativa e não-cumulativa - no mercado interno, nos casos dos bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços, será possibilitado, também, o desconto de créditos pelas empresas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, nos casos que especifica.

4. A proposta, portanto, conduz a um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória.

(...)

12. Por fim, justifica-se a edição de Medida Provisória diante da relevância e urgência em equalizar, mediante tratamento isonômico, principalmente após a instituição da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativa e da EC nº 49, de 2003, a tributação dos bens e serviços produzidos no País com os importados de residentes ou domiciliados no exterior, sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo

<sup>200</sup> CARVALHO, Fábio Luiz. Direito Tributário e Seguridade Social. Curitiba: Juruá, 2019, p. 102.

<sup>201</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Tributação no Comércio Exterior. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 162.

<sup>202</sup> SILVA, Paulo Henrique. Tributação e Comércio Exterior no Brasil. Rio de Janeiro: Renovar, 2020, p. 218.

as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje existente, prejudicando o nível de emprego e a geração de renda no País.

Embora tenham sido criadas numa tentativa de equiparar a tributação dos produtos estrangeiros em relação aos produtos nacionais, o PIS-Importação e a COFINS-Importação têm sido apontados como um fator de encarecimento das importações. Alguns autores criticam o impacto dessas normas na competitividade da economia brasileira, especialmente em um contexto de globalização e inovação tecnológica<sup>203</sup>.

Por outro lado, o PIS-Importação e a COFINS-Importação têm aumentado a arrecadação do país, auxiliando o financiamento da seguridade social. Em 2022, essas contribuições representaram cerca de 7% da arrecadação total de contribuições sociais, segundo dados da Receita Federal<sup>204</sup>.

### **3.2. Análise do Artigo 149, § 2º, I, da CRFB/88 e distorção criada em conjunto com o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67**

O artigo 149 da CRFB/88 outorga a competência constitucional à União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. O § 2º, inciso I desse mesmo artigo dispõe sobre as peculiaridades das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre importações de bens ou serviços,<sup>205</sup> esclarecendo que elas não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

O artigo 149, § 2º, I foi instituído pela Emenda Constitucional nº 33/2001. A partir da análise da Exposição de Motivos dessa emenda constitucional depreende-se dois objetivos principais: (i) Garantir a competitividade internacional dos produtos brasileiros: Desonerando-se as exportações, buscou-se reduzir o custo do produto nacional, aumentando-se sua competitividade;<sup>206</sup>; e (ii) Aumento da Base de Arrecadação: possibilitar que as operações internacionais se submetam as contribuições sociais e econômicas<sup>207</sup>. De acordo com a exposição de motivos:

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a anexa Proposta de Emenda Constitucional, que "altera os arts. 148 e 177 da Constituição Federal".

2. Com a proximidade da total liberalização do mercado nacional relativo ao petróleo e seus derivados e ao gás natural, tomam-se necessárias as alterações propostas, como única forma de se evitar distorções de natureza tributária entre o produto interno

<sup>203</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Tributação no Comércio Exterior. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 175 e AMARAL, Antônio Carlos do. Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Atlas, 2019, p. 118.

<sup>204</sup> SILVA, Paulo Henrique. Tributação e Comércio Exterior no Brasil. Rio de Janeiro: Renovar, 2020, p. 242.

<sup>205</sup> CARVALHO, Fábio Luiz. Direito Tributário e Seguridade Social. Curitiba: Juruá, 2019, p. 83.

<sup>206</sup> AMARAL, Antônio Carlos do. O Direito Tributário no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 98.

<sup>207</sup> SILVA, Paulo Henrique. Tributação e Comércio Exterior no Brasil. Rio de Janeiro: Renovar, 2020, p. 203.

e o importado, em detrimento daquele, que fatalmente ocorrerão se mantido o ordenamento jurídico atual.

3. Assim, adotada a presente proposta, poder-se-á construir se implementar, sem nenhum obstáculo de natureza constitucional, uma forma de tributação dos referidos produtos que garantam a plena neutralidade tributária.

O § 2º, I, ao estabelecer norma imunizante, afastando-se a incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de importação, reforça a busca do legislador em tentar promover uma paridade de tratamento tributário entre bens e serviços nacionais e importados. Sem essa regra, os produtos brasileiros poderiam sofrer com as desvantagens fiscais que comprometeriam a competitividade da indústria brasileira no cenário internacional<sup>208</sup>.

Relevante para o tema em comento, o STF discutiu no Recurso Extraordinário nº 759.244/SP, afetado como Tema nº 674 da Repercussão Geral, o alcance da imunidade prevista no art. 149, §2º, I da CRFB/88, bem como a análise da função teleológica desse dispositivo constitucional incluído pela EC nº 33/2001. Em suma, o Supremo foi instado a se manifestar sobre a possibilidade de extensão do referido dispositivo constitucional imunizante quando a operação de exportação for realizada através da intermediação de outra empresa, denominada *trading companies*.

O Contribuinte, Recorrente, sustentou a inconstitucionalidade do art. 245, §§1º e 2º da Instrução Normativa/SRB 3/2005 que limitou o alcance do art. 149, §2º, I da CRFB/88 somente aos casos em que o produto é comercializado diretamente ao exterior, bem como considerou que a transação envolvendo qualquer pessoa jurídica que funcione no país é tida como uma comercialização interna. O precedente recebeu a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. Art.22-A, Lei n.8.212/1991.

1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, ‘mas sim o bem quando exportado’, portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.

2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por trading companies , portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991.

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição.

---

<sup>208</sup> SILVA, Paulo Henrique. Tributação e Comércio Exterior no Brasil. Rio de Janeiro: Renovar, 2020, p. 213.

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.” 5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 759244, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 12-02-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-071 DIVULG 24-03-2020 PUBLIC 25-03-2020).

Por unanimidade, nos termos do voto do Relator, Ministro Edson Fachin, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da Instrução Normativa impugnada e fixou a seguinte tese: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.” Na visão do STF, houve violação ao art. 149, §2º, I da CRFB/88, bem como desnaturou-se a função teleológica da norma.

Isso porque, ao “estrangular” a eficácia do art. 149, §2º, I da CRFB/88, retirando as exportações indiretas do alcance da imunidade, a Administração Pública violou limitação constitucional ao poder de tributar, ofendendo a própria norma em si, reduzindo o conteúdo normativo. Ademais, a imunidade à exportação concedida, por influenciar na competitividade e preços dos bens e serviços nacionais no cenário mundial, deve-se garantir o “objeto, de modo que restrições à fruição do regime de imunidade tributária são relativizáveis em relação à finalidade das exonerações constitucionais e ao esforço exportador do potencial contribuinte.”

Quanto a relevância ao tema aqui apresentado na pesquisa, o presente precedente permitiu a expressa menção do Supremo Tribunal Federal sobre a aplicabilidade e alcance da imunidade prevista no art. 149, §2º, I da CRFB/88, bem como expressa manifestação da Suprema Corte sobre a função teleológica da norma, que é incentivar as exportações e conferir competitividade aos produtos brasileiros – especialmente regulando os preços dos bens e serviços.

Após apresentar a natureza e a finalidade da imunidade contida no art. 149, §2º, I da CRFB/88, convém realizar um paralelo com o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, especialmente em razão da distorção criada em função das peculiaridades da Zona Franca de Manaus.

Conforme exposto, a norma imunizante passou a afastar a incidência das receitas decorrentes de exportação das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico. Assim, buscou-se incentivar as exportações e gerar competitividade dos produtos nacionais em face do mercado internacional. Por sua vez, o Decreto-Lei nº 288/67, além de ser o marco legal da criação efetiva da ZFM, como uma área de livre comércio,

concedeu uma lista longa de tratamentos tributários diferenciados para aquela região<sup>209</sup>. Dentre esses tratamentos, encontra-se a previsão contida no art. 4º que, quando houver uma comercialização de produtos nacionais para consumo ou revenda na ZFM, tal comercialização receberá tratamento equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Não bastasse a existência do comando normativo consolidando a presente distorção, o STF, como apresentado anteriormente, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 759.244/SP, declarou a inconstitucionalidade do art. 245, §§1º e 2º da Instrução Normativa/SRB 3/2005, que considerou que a transação envolvendo qualquer pessoa jurídica que funcione no país é tida como uma comercialização interna. No caso, independentemente da comercialização ter ocorrido com uma empresa sediada no Brasil, “*trading company*”, não se desnatura a natureza da exportação - analisa-se a finalidade. Assim, a natureza de exportação da operação firmada com a ZFM, entre duas empresas sediadas no mesmo país, bem como o afastamento da limitação do art. 149, §2º, I da CRFB/88 consolidaram uma distorção no sistema tributário, especialmente quando se faz um paralelo com o Princípio da “Não Discriminação” previsto no GATT<sup>210</sup>.

Além disso, a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça<sup>211</sup> afirma que a regra imunizante contida no art. 149, §2º, I da CRFB/88, em análise conjunta com o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, também atinge as operações internas, na própria ZFM, para consumo ou revenda. Assim, tem-se que as empresas situadas nessa área de livre comércio, ao comercializar uma mercadoria para outra empresa também sediada na Zona Franca, não terão suas receitas tributadas, afastando-se o PIS e a COFINS. Na visão do STJ, ao estender a benesse fiscal concedida também para as operações internas na ZFM, busca-se conter a violação ao princípio da isonomia tributária e garantir a redução das desigualdades sociais e regionais, um dos objetivos da República, previstos na CRFB/88. A limitação interpretativa ao art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 promovida pela Receita Federal e pela Procuradoria da Fazenda Nacional estaria conduzindo uma política tributária oposta à proteção constitucional ofertada,

---

<sup>209</sup> RAMOS FILHO, C. A. de M. Sistema tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais. Curitiba: Instituto Memória, 2019, p. 39

<sup>210</sup> FERREIRA, Adriano Fernandes. A controvérsia entre a política de incentivos da ZFM e os dispositivos do GATT. Disponível em: <https://ayaeditora.com.br/wpcontent/uploads/Livros/L196C2.pdf>. Acesso em: 20 de jun. 2024, p. 8.

<sup>211</sup> STJ, REsp 1.276.540/AM, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/03/2012; STJ, AgInt no AREsp 874.887/AM, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 10/08/2016; AgInt no AREsp 691.708/AM, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 06/10/2016; REsp 1.718.890/AM, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/08/2018; AgInt no AREsp 1.601.738/AM, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe 14/05/2020; AgInt no AREsp 2.039.923/BA, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 16/06/2023.

garantindo norma imunizante a mercadorias provenientes de outros estados, industrialmente mais fortes, enfraquecendo o tratamento tributário diferenciado da própria ZFM.

Exemplificando a exposição, quando há uma comercialização de uma mercadoria, saindo do Estado de Minas Gerais, com destino a uma fábrica situada na ZFM, cujo bem se destina para consumo ou revenda, tal operação será desonerada. No presente exemplo, a empresa situada no estado mineiro não deverá recolher contribuições sociais, a saber PIS e COFINS, pois suas receitas decorrentes dessa operação, que é tratada pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 como exportação, são desoneradas – conforme norma imunizante contida no art. 149, §2º, I da CRFB/88.

Nesse contexto, ainda trabalhando com exemplo, caso houvesse uma comercialização de produto, para consumo ou revenda na ZFM, porém a mercadoria fosse estrangeira, a empresa situada nessa área de livre comércio acabaria por sofrer a incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação. Conforme apresentado, o sujeito passivo dessa relação jurídica acaba sendo o importador – aquele que gerou o fenômeno da entrada do produto estrangeiro em território nacional, conforme art. 5º, I da Lei nº 10.865/04. Portanto, o ônus fiscal acaba sendo da pessoa jurídica sediada na ZFM.

Ante o apresentado, em razão da internalização do GATT e de sua aplicabilidade, especialmente em razão do Princípio da “Não Discriminação” que, como visto, impede que produtos estrangeiros sejam tratados de forma menos favorável que produtos nacionais similares, o art. 149, §2º, I da CRFB/88 e o art. 4º do Decreto-Lei nº 288.67 estabeleceram uma distorção no sistema jurídico como um todo. Isso porque, o mesmo tratamento ofertado ao produto nacional deve ser ofertado ao produto estrangeiro, sob pena de violação às disposições contidas no GATT. Além disso, o custo tributário permanece na própria ZFM ao importar mercadoria, que passa a ser o sujeito passivo do PIS-Importação e COFINS-Importação<sup>212</sup>. Há uma necessidade de se estabelecer um tratamento paritário entre os produtos nacionais e os produtos estrangeiros.

Ademais, tal exceção não está abarcada no artigo XX do GATT, que consigna algumas exceções sobre a aplicação do tratado e busca proteger a saúde pública, o meio ambiente e a moralidade pública, desde que não constituam discriminação arbitrária ou protecionismo disfarçado. Na presente situação, uma comercialização destinada a uma área de livre comércio não é um tratamento excepcional por si só.

---

<sup>212</sup> AGUIAR, Luana Hitzschky. A Não Incidência do Pis/Cofins-Importação na Aquisição de Mercadorias Estrangeiras de Países Signatários do Gatt Pelas Empresas Situadas na ZFM. Disponível em: <https://riu.ufam.edu.br/handle/prefix/5360>. Acesso em: 20 de jun. 2024, p. 20.

### **3.3. Panorama jurisprudencial do TRF-1 e do STJ sobre a possibilidade de se afastar a incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação, em razão da violação ao GATT, e os principais argumentos processuais utilizados**

Os Tribunais pátrios têm se manifestado sobre a possibilidade, ou não, de se afastar a incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, destinados à ZFM, para consumo ou revenda. Este subcapítulo pretende apresentar um panorama dos entendimentos firmados pelos Tribunais, expondo qual o posicionamento específico.

Inicialmente, importa destacar o grande número de processos julgados pelo Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Em razão do Amazonas estar inserido na competência territorial desse tribunal, nos termos do art. 1º do Regimento Interno do TRF-1, ele acabou analisando um número maior de casos.

Até dezembro de 2022, antes de manifestação do STJ sobre o mérito da presente questão aqui tratada, o TRF-1 se posicionava de maneira favorável<sup>213</sup> a afastar a incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação quando da comercialização de bens provenientes de países signatários do GATT, destinados à ZFM para consumo ou revenda. De forma exemplificativa, destaca-se a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AÇÃO ORDINÁRIA. SENTENÇA SOB CPC/2015. PIS E COFINS IMPORTAÇÃO. PAÍSES SIGNATÁRIOS DO GATT/1947. EMPRESA SEDIADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 40 DO ADCT. DECRETO-LEI Nº 288/67. ART. 149, §2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. III, 2 E 4, DO GATT/1947. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. Nas ações ajuizadas após 9.6.2005, aplica-se a prescrição quinquenal (RE 566.621).
2. 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 288/1967, sendo, portanto, isentas da contribuição ao PIS e à COFINS.
3. De acordo com o artigo III, 2 e 4, do GATT/1947, quando há importação de produtos de países signatários do GATT por empresas sediadas na Zona Franca de Manaus ZFM, para comercialização interna, não se pode sujeitar tais produtos a tratamento fiscal menos favorável do aquele concedido, direta ou indiretamente, sobre os produtos nacionais similares.
4. Por simetria de tratamento, se não incide a contribuição do PIS e da COFINS na receita proveniente das operações de exportação de bens nacionais para a Zona Franca de Manaus, conforme o contido no art. 149, §2º, I, CF/88, não se pode exigir a contribuição na importação de bens estrangeiros de países signatários do GATT para comercialização interna na Zona Franca de Manaus- ZFM, inclusive quando se tratar de importação de bens para incorporação de ativos fixos/imobilizados.

<sup>213</sup> De forma exemplificativa: TRF-1. AC 1002115-48.2019.4.01.3200, DESEMBARGADORA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 16/12/2021 PAG.; AC 1002631-68.2019.4.01.3200, DESEMBARGADORA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 11/02/2022 PAG.; AMS 1000717-71.2016.4.01.3200, DESEMBARGADOR FEDERAL MARCOS AUGUSTO DE SOUSA, TRF1 - OITAVA TURMA, PJe 04/03/2022 PAG.; AMS 1000910-86.2016.4.01.3200, DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, TRF1 - OITAVA TURMA, PJe 11/03/2022 PAG.; AMS 1004187-37.2021.4.01.3200, DESEMBARGADORA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 02/06/2022 PAG.; AC 1000464-49.2017.4.01.3200, JUIZ FEDERAL HENRIQUE GOUVEIA DA CUNHA, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 24/08/2022 PAG.

5. Portanto, em face de autorização constitucional, a simetria de tratamento não implica violação ao princípio da isonomia, tampouco ofensa ao art. 150, §6º da CF ao art. 111 do CTN ou ao art. 176 e 177 do CTN.

6. A condenação em honorários deve atender aos parâmetros objetivos fixados no art. 85 do Código de Processo Civil, caso em que a determinação de apuração do valor devido a título de honorários quando da liquidação do julgado atenderá ao quanto disposto no art. 85, § 4º, II, do CPC, observado o quanto disposto nos §§ 3º e 5º do referido regramento legal.

7. Apelação da Fazenda Nacional parcialmente provida, apenas para que a verba honorária seja fixada nos termos do voto. (AC 1002115-48.2019.4.01.3200, DESEMBARGADORA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 16/12/2021 PAG.)

A partir da análise da *ratio decidendi* adotada à época, o Tribunal expunha o panorama jurisprudencial do STJ quanto a proteção à ZFM. Inicialmente, destacava a natureza de exportação concedida para produtos nacionais que são destinados à Zona Franca, para consumo ou revenda, nos termos do art. 4º do Decreto-Lei 288/1967 e a aplicação da regra imunizante contida no art. 149, §2º, I da CRFB/88, bem como destacava a extensão dessa imunidade à comercialização interna, dentro da própria ZFM, quando uma empresa sediada nessa área de livre comércio estabelece uma relação comercial com outra. Em ambos os casos, os Desembargadores destacavam a desoneração das operações, com a consequente não incidência do PIS e COFINS.

Ademais, realizava-se um paralelo com o artigo III, 2 e 4, do GATT/1947, que consignou o princípio da “Não Discriminação”, através do princípio do “Tratamento nacional”, expondo que não seria possível conferir tratamento diverso, mais oneroso, a produto estrangeiro. Assim, haveria a necessidade de se corrigir a distorção do sistema, conferindo tratamento igualitário ao produto estrangeiro, afastando-se a incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação. Por fim, os Desembargadores também entendiam que tal desoneração não ofendia o art. 150, §6º da CRFB/88 e os arts. 111, 176 e 177 do CTN, haja vista que apenas se estabeleceu uma igualdade de tratamento, havendo norma imunizante específica. Haveria, em suma, restabelecimento da simetria tributária e do princípio da “Não Discriminação”.

Por sua vez, a partir de janeiro de 2023, houve grande mudança de entendimento no TRF-1<sup>214</sup>. Os Desembargadores passaram a aplicar julgado específico do STJ<sup>215</sup>, entendendo pela incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação, quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda na ZFM. De forma exemplificativa, destaca-se a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA INDIVIDUAL. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA DE PAÍSES SIGNATÁRIOS DO GATT PARA CONSUMO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. EXIGÊNCIA DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO SOBRE AS RECEITAS CORRESPONDENTES.

1. Os benefícios fiscais decorrentes do art. 4º do DL 288/1967 somente se aplicam no caso de “exportação de mercadorias”. Daí que não desoneram as receitas decorrentes de Pis/Cofins-importação instituída pela Lei 10.865/2004 com fundamento no art. 149, § 2º, item II da Constituição.

2. Assim a importação de mercadorias de países signatários do GATT para consumo na Zona Franca de Manaus não pode ser considerada como “exportação” conforme a melhor jurisprudência do STJ: AgInt no AREsp n. 2.052.526/AM, r. Ministro Francisco Falcão, 2ª Turma do STJ em 13.12.2022, impondo-se a revisão dos precedentes da Turma m sentido contrário: “É inconcebível, por meio da interpretação do art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, a equiparação de importação de mercadoria do estrangeiro à entrada de mercadoria nacional na Zona Franca de Manaus, tratada fictamente como exportação. Evidente ofensa ao dispositivo mencionado, bem como ao art. 111, II, do CTN”. Sob a perspectiva do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - GATT, o princípio do tratamento nacional previsto no art. III impõe tratamento igualitário aos produtos nacionais e importados, com o intuito de evitar discriminações decorrentes da imposição de impostos ou outros tributos sobre o produto importado. Em se tratando da incidência de PIS e COFINS importação, situação distinta da tributação interna, não resta configurado o desrespeito ao princípio”.

3. Apelação da União e remessa necessária providas e denegada a segurança. (AMS 1003485-33.2017.4.01.3200, DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, TRF1 - OITAVA TURMA, PJe 04/04/2023 PAG.)

A partir da análise do conteúdo dos acórdãos, pode-se extrair que o posicionamento se modificou especialmente em razão do entendimento firmado pelo STJ. Na fundamentação, os Desembargadores passaram a expor que as operações com produtos estrangeiros apenas estariam isentas de IPI e de Imposto de Importação, nos termos do art. 3º do Decreto-Lei nº 288/67. Assim, não há a mesma regulamentação e igualdade de tratamento para operação que gere a importação de mercadorias estrangeiras.

---

<sup>214</sup> De forma exemplificativa: TRF-1, AC 1001364-34.2020.4.01.4200, DESEMBARGADOR FEDERAL PEDRO BRAGA FILHO, TRF1 - DÉCIMA-TERCEIRA TURMA, PJe 10/10/2024 PAG; AMS 1009952-57.2019.4.01.3200, DESEMBARGADOR FEDERAL ROBERTO CARVALHO VELOSO, TRF1 - DÉCIMA-TERCEIRA TURMA, PJe 01/10/2024 PAG.; AC 1003770-84.2021.4.01.3200, DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS EDUARDO MOREIRA ALVES, TRF1 - OITAVA TURMA, PJe 19/09/2024 PAG.; AC 0000337-02.2015.4.01.3200, DESEMBARGADORA FEDERAL MAURA MORAES TAYER, TRF1 - OITAVA TURMA, PJe 29/03/2023 PAG.; AMS 1003485-33.2017.4.01.3200, DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, TRF1 - OITAVA TURMA, PJe 04/04/2023 PAG.; AMS 1003639-51.2017.4.01.3200, DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, TRF1 - OITAVA TURMA, PJe 25/04/2023 PAG.

<sup>215</sup> AgInt no AREsp n. 2.052.526/AM, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 13/12/2022, DJe de 14/12/2022.

Em decorrência dessa diferenciação, não seria possível realizar qualquer equiparação entre a importação de mercadoria do estrangeiro e a entrada de mercadoria nacional na Zona Franca de Manaus, sob pena de se violar o art. 111, II do CTN, pois deve-se interpretar literalmente a legislação tributária que passe a conceder isenção.

Quanto a aplicabilidade do GATT, o Tribunal passou a entender que não há qualquer tratamento distinto concedido entre o produto nacional e o produto estrangeiro. Assim, não haveria violação ao princípio da “Não discriminação”, haja vista que a incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação se diferenciam do PIS e COFINS internos. Seriam, pois, relações jurídicas totalmente distintas.

Por fim, em relação ao Superior Tribunal de Justiça, importa destacar que há poucos feitos julgados. Antes da manifestação de mérito no AgInt no AREsp n. 2.052.526/AM, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 13/12/2022, DJe de 14/12/2022, os Recurso Especiais e Extraordinários interpostos esbarravam na análise do conhecimento do recurso. Todavia, a partir do julgado referenciado, o STJ passou a entender pela incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação, quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda na ZFM. O feito recebeu a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. PIS E COFINS IMPORTAÇÃO. MERCADORIA DESTINADA À ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPETRAÇÃO EXTENSIVA DO ART. 4º DO DECRETO-LEI N. 288/1967. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. PIS E COFINS FATURAMENTO. RECEITA AUFERIDA NAS VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS EQUIPARADAS À EXPORTAÇÃO. HIPÓTESE DISTINTA. GATT. CLÁUSULA DO TRATAMENTO NACIONAL. TRIBUTO INCIDENTE NA IMPORTAÇÃO NÃO SUJEITO À REGRA DO ACORDO INTERNACIONAL.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado com a finalidade de afastar a incidência do PIS e da COFINS importação nas aquisições feitas de países signatários do Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras - GATT. O Tribunal recorrido manteve a sentença, aplicando-se o entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça sobre a não incidência de PIS e COFINS faturamento.

II - Inexistência da alegada violação do art. 1.022 do CPC, tendo em vista que os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional não indicaram a omissão no acórdão proferido pelo Tribunal de origem, mas apenas reiteraram a tese de defesa, com o intuito de ver reapreciada a questão.

III - É inconcebível, por meio da interpretação dos art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, a equiparação de importação de mercadoria do estrangeiro à entrada de mercadoria nacional na Zona Franca de Manaus, tratada fictamente como exportação. Evidente ofensa ao dispositivo mencionado, bem como ao art. 111, II, do CTN.

IV - Sob a perspectiva do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - GATT, o princípio do tratamento nacional previsto no art. III impõe tratamento igualitário aos produtos nacionais e importados, com o intuito de evitar discriminações decorrentes da imposição de impostos ou outros tributos sobre o produto importado. Em se tratando da incidência de PIS e COFINS importação, situação distinta da tributação interna, não fica configurado o desrespeito ao princípio. Nesse sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.860.343/SP, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 16/8/2022, DJe de 24/8/2022; AgInt no AgInt no REsp n. 1.896.232/MG, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 20/6/2022, DJe de 23/6/2022.

V - Recurso especial parcialmente provido.

(REsp n. 2.020.209/AM, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 13/12/2022, DJe de 14/12/2022.)

Nesse precedente, o Ministro Relator entendeu que o art. 3º do Decreto-Lei nº 288/67, ao estipular a isenção de IPI e de Imposto de Importação aos produtos estrangeiros, destinados à ZFM para consumo ou revenda, tratou especificamente da desoneração dos tributos em comento, não se permitindo isentar o PIS-Importação e COFINS-Importação. Não há que se falar em relações jurídicas semelhantes, sendo “impossível a equiparação de uma importação de mercadoria do estrangeiro à entrada de mercadoria nacional na região, tratada como exportação.” Assim, qualquer alargamento da interpretação da norma isentiva viola art. 111, II do CTN.

Quanto ao GATT, entendeu que não haveria violação ao princípio da “Não discriminação”, em razão da diferenciação jurídica dos regimes. Assim, não há que se falar em tratamento diferenciado tributário mais oneroso ao produto estrangeiro, pois o PIS-Importação e COFINS-Importação se diferenciam da tributação interna. Ante o exposto, entendeu pela incidência dos tributos em comento, em razão da ausência de previsão legal, impossibilidade de extensão de norma isentiva e da ausência de tratamento diferenciado, afastando-se as alegações de violação ao princípio da “não discriminação” previsto no GATT.

Nessa mesma linha, sobreveio o julgamento do AgInt no REsp n. 2.043.175/AM, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/6/2023, DJe de 27/6/2023. O Relator, reforçando a argumentação firmada pelo ministro Francisco Falcão, quando do julgamento do AgInt no AREsp n. 2.052.526/AM, entendeu que não há que se falar em tratamento semelhante, muito menos na possibilidade de se estender norma isentiva. Assim, votou pela incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação, quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda na ZFM. O feito foi julgado à unanimidade na Segunda Turma do STJ.

Após estabilização do entendimento na Segunda Turma, a Primeira Turma também se manifestou sobre o tema através dos julgamentos do: (i) AgInt no REsp n. 2.064.024/AM, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 20/11/2023, DJe de 22/11/2023; e (ii) AgInt no REsp n. 2.092.378/AM, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 18/3/2024, DJe de 22/3/2024.

Nos dois casos julgados pela Primeira Turma, os Ministros votaram por manter o entendimento a favor da incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação, quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda na ZFM. Reforçando a argumentação apresentada pelos julgados firmados pela Segunda Turma,

entenderam pela incidência dos tributos em comento, em razão da ausência de previsão legal; pela impossibilidade de extensão de norma isentiva e da ausência de tratamento diferenciado, afastando-se as alegações de violação ao princípio da “não discriminação” previsto no GATT.

#### **3.4. Do Tema Repetitivo nº 1.244/STJ e da tese a ser firmada**

Como exposto, as duas turmas que compõem a seção de direito público do STJ, responsáveis por julgar feitos de matéria tributária, nos termos do art. 9º, § 1º do Regimento Interno do STJ, consolidaram uma jurisprudência acerca do presente tema aqui tratado, consignando a ausência de ilegalidade da incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação, quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda na ZFM.

Todavia, em razão da ausência de pronunciamento vinculante e inexistindo tese firmada, os Tribunais podem se posicionar de maneira distinta da jurisprudência instaurada pelo Tribunal da Cidadania. Nesse contexto, em razão também da multiplicidade de recursos a serem analisados, o STJ optou por afetar, sob a sistemática dos recursos repetitivos o seguinte tema: “A possibilidade de exigência das contribuições ao PIS - Importação e COFINS - Importação nas operações de importação de países signatários do GATT, sobre mercadorias e bens destinados ao consumo interno ou industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM.”

Afetado sob o número 1.244, escolheu como representativo o REsp 2046893/AM, o REsp 2053569/AM e o REsp 2053647/AM. A publicação do acórdão de afetação se deu em 10/04/2024 e, analisando os autos, atualmente os processos encontram-se conclusos para decisão. Com a afetação, o Relator escolhido foi o Ministro Marco Aurélio Bellizze.

Aguarda-se o Ministro Relator se pronunciar sobre os pedidos de ingresso como *amici curiae* promovidos pelo Clube de Diretores Lojistas de Manaus – CDL, Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes – SINDICOM e Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás – IBP.

Ante o exposto, o tema repetitivo segue sem julgamento e não há, até o momento, qualquer pronunciamento vinculante sobre a matéria aqui exposta. O julgamento, com fixação de tese, permitirá a criação de um precedente que passará a nortear, de maneira obrigatória, os entendimentos a serem firmados, vinculando de maneira direta os órgãos do Poder Judiciário e a própria Administração Direta e Indireta. Assim, em razão do enunciado assertivo a ser firmado, será possível a estabilização dos entendimentos firmados, garantindo a estabilidade, integridade e coerência das relações jurídicas, permitindo saber se é possível afastar a incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, destinados à ZFM, para consumo ou revenda.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou analisar a possibilidade de se afastar a incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação, quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, destinados à ZFM, para consumo ou revenda. Foi desenvolvido em três capítulos e buscou demonstrar a necessidade de se interpretar as normas jurídicas de modo que se permita afastar os tributos em comento.

Inicialmente, foi apresentada a criação, histórico e desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, com foco na evolução legislativa e na proteção ofertada. Nesse primeiro capítulo buscou-se demonstrar o caráter especial da ZFM. No caso, foi possível compreender a criação dessa área de livre comércio pela Lei nº 3.173/57, que foi o primeiro comando normativo. Posteriormente foi feita uma análise sobre a criação e o desenvolvimento do Decreto-Lei nº 288/67, ato normativo responsável por solidificar a atuação da ZFM e permitir um tratamento tributário diferenciado.

Com a instituição da ordem constitucional consolidada pela CRFB/88, a ZFM passou a ser protegida constitucionalmente. Instituiu-se um modelo de tutela, recepcionando todos os benefícios concedidos. Demais disso, demonstrou-se os precedentes judiciais relevantes, firmados pelo STF, que manifestaram sobre o caráter especial constitucional conferido à Zona Franca de Manaus e sua proteção na ordem jurídica brasileira. O RE 592.891/SP permitiu o aproveitamento de créditos de IPI quando da aquisição de insumos isentos provenientes da ZFM; a ADI 7.239/DF manifestou sobre a impossibilidade de redução do tratamento diferenciado à ZFM, impedindo de retroagir na proteção constitucional concedida; a ADPF 1.004/SP e a ADI 4.832/AM consignaram a impossibilidade de supressão de benefício fiscal concedido de forma unilateral para a ZFM; a ADI 7.036/DF destacou natureza de exportação da comercialização de bens para ZFM; a ADI 2.348/DF e a ADI 310/AM firmaram a impossibilidade de redução da proteção ofertada à ZFM; e a ADI 5.058/DF garantiu que limitação proteção constitucional ofertada à ZFM necessita de emenda constitucional.

Tais premissas apontadas permitiram concluir que a Zona Franca de Manaus ocupa uma posição central no sistema constitucional brasileiro, sendo um exemplo de como políticas diferenciadas podem promover o desenvolvimento regional e a soberania nacional. Nesse contexto, apesar de não estar prevista no rol das “cláusulas pétreas”, a ZFM se apresenta como uma política de Estado constitucionalmente assegurada, de modo a garantir a consolidação dos princípios da dignidade da pessoa humana, do direito à isonomia e da redução das desigualdades sociais e regionais.

Ao expor sobre o nível hierárquico dos Tratados Internacionais no Direito brasileiro, perpassando sobre a aplicabilidade dos dispositivos internacionais em face da legislação interna, é possível destacar que o fundamento de validade da sobreposição das normas internacionais em face das normas domésticas é extraído do artigo 5º, §§ 2º e 3º e do artigo 109, V-A da CRFB/88.

Ao ofertar substrato constitucional e dar status de normas constitucionais aos tratados e convenções de direitos humanos internalizados pelo rito de emendas constitucionais, a ordem jurídica brasileira sinalizou que não há que se falar em status supraconstitucional, muito menos em status constitucional de toda e qualquer matéria – no caso, apenas que tratam sobre direitos humanos.

Quanto aos Tratados e Convenções que versam sobre Direito Tributário, tem-se a figura do artigo 98 do Código Tributário Nacional. Tal dispositivo infraconstitucional consigna a superioridade das normas internacionais em face da legislação interna. Demonstrada a superação sobre sua recepção, o artigo 98 do CTN possui substrato constitucional no artigo 146, II e III da CRFB/88, pois: (i) é um dispositivo que trata de norma geral de direito tributário; e (ii) é um dispositivo que estabelece limitação do poder de tributar, pois limita a atuação do legislador ordinário em dispor novas normas e confrontar a redação de uma norma internacional internalizada.

Nesse contexto, analisando-se os entendimentos firmados pelo STJ e STF sobre a recepção do artigo 98, especialmente com o recorte temporal desde a promulgação da CRFB/88 até os dias atuais, foi possível concluir que o entendimento do STJ vai no sentido da aplicabilidade do dispositivo do CTN, pois: (i) regula e dispõe, em natureza de lei complementar, sobre norma geral de matéria tributária, competência constitucional outorgada pelo artigo 146, III (REsp 1.161.467/RS); e (ii) consigna o caráter especial das normas internacionais para evitar a dupla tributação, a impossibilidade do “*treaty override*”, a necessidade de se respeitar o artigo 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados e o respeito à boa-fé e cooperação internacional (REsp 1.325.709/RJ).

Quanto aos artigos 26 e 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, foram apresentados como pilares fundamentais na regulação das obrigações internacionais, refletindo a necessidade de equilíbrio entre soberania estatal e cooperação internacional. O respeito ao *pacta sunt servanda*, aliado à limitação do uso de normas internas como justificativa para o descumprimento, consolida a credibilidade e previsibilidade das relações internacionais, elementos indispensáveis para a segurança jurídica internacional.

Ante o exposto, a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em face da legislação interna, a recepção do artigo 98 do CTN e a aplicabilidade das disposições Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados consignam a necessidade de se cumprir as disposições do GATT e a impossibilidade de se ofender ao princípio da “não discriminação”.

Ao apresentar a criação, cenário material e função teleológica da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu o PIS-Importação e a COFINS-Importação, foi possível concluir que o legislador buscou conferir tratamento paritário ao produto estrangeiro em relação ao produto nacional. A análise da exposição de motivos da norma permitiu a reflexão que, naquele momento, os produtos importados possuíam tributação favorecida, haja vista que os produtos nacionais eram tributados pelo PIS e COFINS. Tais tributos não incidiam no comércio de bens estrangeiros.

Ademais, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, afetado como Tema nº 01 da Repercussão Geral, o STF se manifestou sobre a aplicabilidade do GATT e sobre a real base de cálculo do PIS-Importação e COFINS-Importação, que não se permite a inclusão de outros valores distintos do “valor aduaneiro”.

Quanto a análise do artigo 149, § 2º, I, da CRFB/88 e do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 foi possível constatar a existência de uma distorção jurídica criada, em razão da desoneração de contribuições sociais das receitas decorrentes de exportação. Assim, ao equiparar à exportação a comercialização de produtos nacionais para a ZFM, com a finalidade de consumo ou revenda, o ordenamento jurídico brasileiro permitiu um tratamento tributário peculiar e excepcional, esbarrando no princípio da “não discriminação” previsto no GATT, através do princípio do “tratamento nacional”. Gerou uma abordagem distinta, mais onerosa ao produto estrangeiro, concedendo benesse tributária ao produto nacional. O tratamento desigual foi tão intenso, haja vista que, como reconhecido pela jurisprudência do STJ, foi possível a extensão da norma desonerativa para atingir também as operações internas, na própria ZFM, para consumo ou revenda.

Foi demonstrada a violação ao disposto no GATT, destacando-se que tratamento distinto previsto em área de livre comércio não seria uma excepcionalidade prevista artigo XX do acordo geral de tarifas, de modo a afastar sua aplicação.

Por fim, foi apresentado o panorama jurisprudencial da matéria aqui tratada, com os principais argumentos utilizados. Apesar de não haver entendimento firmado em precedente vinculante, foi demonstrada a tendência direcionada pelo STJ em julgar favorável à manutenção da incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, destinados à ZFM, para consumo ou revenda.

Houve, também, julgamentos favoráveis ao afastamento dos tributos. No caso, os julgados que militaram favoravelmente à desoneração fundamentaram que o artigo III, 2 e 4, do GATT/1947, que consignou o princípio da “Não Discriminação”, através do princípio do “Tratamento nacional”, não permitiu tratamento diverso, mais oneroso, a produto estrangeiro. Assim, seria necessário afastar o PIS-Importação e COFINS-Importação para se equiparar o tratamento concedido.

Todavia, como demonstrado, os julgados que militaram a favor da legalidade/manutenção da incidência dos tributos, argumentaram que não seria possível afastar o PIS-Importação e COFINS-Importação em razão da ausência de previsão legal. Ademais, haveria impossibilidade de extensão de norma isentiva e da ausência de tratamento diferenciado, afastando-se as alegações de violação ao princípio da “não discriminação” previsto no GATT.

Nesse contexto, também foi apresentado o Tema Repetitivo nº 1.244/STJ, que está pendente de julgamento, e decidirá sobre “A possibilidade de exigência das contribuições ao PIS - Importação e COFINS - Importação nas operações de importação de países signatários do GATT, sobre mercadorias e bens destinados ao consumo interno ou industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM.” O julgamento do presente tema permitirá a fixação de tese, criação de precedente vinculante e estabilização dos entendimentos dos Tribunais, conferindo maior segurança jurídica.

Por todo exposto, o presente trabalho buscou demonstrar a possibilidade de se afastar a incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, destinados à ZFM, para consumo ou revenda. No caso, foi demonstrada: (i) a necessidade de proteção da ZFM, que possui caráter especial; (ii) a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária em face da legislação interna; (iii) a aplicabilidade, internalização e vinculatividade do GATT; (iv) a existência de uma distorção jurídica criada pelo artigo 149, § 2º, I, da CRFB/88 e pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, com tratamento tributário diferenciado ao produto nacional, menos oneroso do que o produto estrangeiro.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Luana Hitzschky. **A Não Incidência do Pis/Cofins-Importação na Aquisição de Mercadorias Estrangeiras de Países Signatários do Gatt Pelas Empresas Situadas na ZFM.** Disponível em: <https://riu.ufam.edu.br/handle/prefix/5360>. Acesso em: 20 de jun. 2024.

ALMEIDA, Roberto. **Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional: O Caso da Zona Franca de Manaus.** São Paulo: Atlas, 2020.

AMARAL, Antônio Carlos do. **O Comércio Internacional e o Direito Econômico.** São Paulo: Saraiva, 2020.

**Aplicação dos Acordos Multilaterais de Comércio (GATT/OMC) no Sistema Tributário Nacional.** Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/aplicacao-dos-acordosmultilaterais-de-comercio-gattomc-no-sistema-tributario-nacional/#note-447-50>. Acesso em: 20 de jun. 2024.

ARAÚJO, Emanuelle Silva. **Desenvolvimento Urbano Local: o caso da Zona Franca de Manaus.** Revista Brasileira de Gestão Urbana, Curitiba, v. 1, n. 1, p. 33- 42, jan./jun. 2009.

BAHIA, Saulo Casali. **Tratados Internacionais no Direito Tributário.** Rio de Janeiro, Forense, 2000.

BARBOSA, Evandro Brandão. **Zona Franca de Manaus: política brasileira de desenvolvimento socioeconômico regional.** Observatório de la Economía Latinoamericana, [S.l.], n.p., n. 184, 2013. Disponível em: <https://www.eumed.net/coursecon/ecolat/br/13/zonafranca-manaus.html>. Acesso em: 20 de jun. 2024.

BISPO, Jorge de Souza. **Criação e distribuição de riqueza pela Zona Franca de Manaus.** São Paulo, 2009. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2009. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04122009-161933/publico/Versao\\_Definitiva.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04122009-161933/publico/Versao_Definitiva.pdf). Acesso em: 20 de jun. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988).** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 de jun. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 19/1974.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp19.htm). Acesso em: 20 de jun. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 70/1991.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm). Acesso em: 20 de jun. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.637/2002.** 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: 20 de jun. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.833/2003.** 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: 20 de jun. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.865/2004.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.865compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865compilado.htm). Acesso em: 20 de jun. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 313, de 30 de julho de 1948.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1930-1949/1313.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/1313.htm). Acesso em: 20 de jun. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 5.172 (Código Tributário Nacional).** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 20 de jun. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.718/1998.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 de jun. 2024.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial no 1.325.709/RJ**, T1, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília, DF, 24.04.2014. DJE 20 maio 2014.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial no 139.085/SP**, T1, Relator: Ministro Milton Luiz Pereira, Brasília, DF, 21.08.1997. DJE 25 maio 1998.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial no 426.945/PR**, T1, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, Brasília, DF, 22.06.2004. DJE 25 ago 2004.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Apelação Cível no 9.587/DF**, T2, Relator: Ministro Lafayette de Andrada, Rio de Janeiro, RJ, 21.08.1951. DJE 18 out 1951.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário no 460.320/PR**, Pleno, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Brasília, DF, 05.08.2020. DJE 06 out 2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário no 80.004/SE**, Pleno, Relator: Ministro Xavier de Albuquerque, Brasília, DF, 01.06.1977. DJE 29 dez 1977.

BRITTO, Demes. **A problemática de conflito entre o direito interno e o direito internacional em matéria tributária.** Direito tributário internacional: teoria e prática. São Paulo: RT, p. 439-544, 2014.

CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. **O Direito Internacional Contemporâneo: Tendências e Perspectivas.** Brasília: Editora UnB, 2020.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. **Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração.** Revista Forense, v. 267, julho/agosto 1979, Rio de Janeiro, Forense, 1979, p.27-35.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais.** Revista de Direito Tributário n. 64. São Paulo: Malheiros, 1995.

CARVALHO, Fábio Luiz. **Direito Tributário e Seguridade Social.** Curitiba: Juruá, 2019.

CARVALHO, Rafael Francisco. **Os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/26031/1/Rafael%20Francisco%20Carvalho.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2024.

JÚNIOR, Antônio Augusto Souza Dias. O princípio da não discriminação no direito tributário internacional. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, n. 3, p. 11-34, 2018.

**DO GATT À OMC.** Disponível em: <https://comercioexterior.furg.br/blog-comex/160-do-gatt-%C3%A1-omc.html>. Acesso em: 20 de jun. 2024.

DOLINGER, Jacob. **As soluções da Suprema Corte brasileira para os conflitos entre o direito interno e o direito internacional: um exercício de ecletismo.** Revista Forense v. 334. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

**Efeitos Econômicos Da Zona Franca De Manaus.** Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11674/1/PPE\\_v51\\_n03\\_Artigo8\\_efeitos\\_economicos.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11674/1/PPE_v51_n03_Artigo8_efeitos_economicos.pdf). Acesso em: 15 nov. 2024.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Caso Volvo: haverá uma interpretação definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 98 do CTN?**. In: Direitos Fundamentais dos Contribuintes, (coord. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho), Editora Almedina: 2021.

FERREIRA, Adriano Fernandes. **A controvérsia entre a política de incentivos da ZFM e os dispositivos do GATT.** Disponível em: <https://ayaeditora.com.br/wpcontent/uploads/Livros/L196C2.pdf>. Acesso em: 20 de jun. 2024.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. **Tributação e desenvolvimento regional: uma análise econômica dos benefícios fiscais concedidos para empresas instaladas na Zona Franca de Manaus e a Guerra Fiscal entre Estados.** Pensar. Fortaleza, v. 20, n. 2.

GONÇALVES, Ricardo Augusto. **História do Comércio Internacional e sua Regulamentação Jurídica.** Brasília: Editora UnB, 2019.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132.** Revista Direito Tributário Atual v. 56. ano 42. p. 752-780. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna.** São Paulo, Dialética, 1999.

HORVATH, Estevão; e CARVALHO, Nelson Ferreira de. **Tratado internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?** Revista de Direito Tributário n. 64. São Paulo: Malheiros, 1995.

HUSEK, Carlos Roberto. **"Curso de Direito Internacional Público"**. 14ª ed. São Paulo: Ed. LTr, 2017 p.59/60.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado.** 4. ed. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KÜHLEIS, Ricardo **A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA:ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 110/2019 E Nº 45/2019 E OS DESAFIOS DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA O BRASIL.** Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de Santa Cruz do Sul, 2022. Orientação: Prof. Dr. Janrié Reck.

LUCCI, Guilherme Andrade. **O artigo 98 do Código Tributário Nacional e a aplicação do Direito Tributário Internacional pelo Poder Judiciário brasileiro.** 2015.

MACEDO, Roberto da Silva. **Comércio Internacional e Políticas Regulatórias**. Porto Alegre: Bookman, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação no Comércio Exterior**. São Paulo: Malheiros, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação no Mercosul**, 2ªed., São Paulo, RT, p.83-95.

MAIA, Jaime de Mariz. **Economia Internacional e Comércio Exterior**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTIRENA, Tiago Brito Martins; BRAGA, Dimis da Costa. A APLICAÇÃO DIRETA DO ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO PELO JUDICIÁRIO BRASILEIRO NA TRIBUTAÇÃO DE PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO DENTRO DA ZONA FRANCA DE MANAUS. **Equidade: Revista Eletrônica de Direito da UEA - ISSN: 2675-5394**, [S.l.], v. 4, n. 1, jan. 2022. ISSN 2675-5394. Disponível em: <<https://periodicos.uea.edu.br/index.php/equidade/article/view/1942>>. Acesso em: 15 nov. 2024.

MATOS, Lenisa Prado de. **A recepção dos tratados internacionais no ordenamento brasileiro e o art. 98 do Código Tributário Nacional**. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Brasília, v. 21, n. 12, jan. 2010. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/35004>>. Acesso em: 14 jun. 2024.

MELO, Renato. **Zona Franca de Manaus: Impactos Econômicos e Fiscais no Brasil**. Brasília: Editora Jurídica Nacional, 2021, p. 89.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **Caso Volvo 2: art. 24 do acordo de bitributação Brasil-Suécia e tratamento tributário distinto no pagamento de dividendos**. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (org.). **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP Editora, 2010.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

**Novo projeto de regulamentação da reforma tributária cria comitê gestor de imposto de estados e municípios**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1069501-novo-projeto-de-regulamentacao-da-reforma-tributaria-cria-comite-gestor-de-imposto-de-estados-e-municipios/>. Acesso em: 20 de jun. 2024.

OCDE. **Tax treaty override**. OCDE Council on 2 October 1989. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_1c05c36b-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_1c05c36b-en). Acesso em: 20 de jun. 2024.

OKUMA, Alessandra. **Princípio da não-discriminação e a tributação das rendas de não-residentes no Brasil**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

OLIVEIRA, Fábio Augusto de. **O GATT e a Construção do Comércio Internacional Moderno**. Brasília: Editora Jurídica, 2022.

OLIVEIRA, Jofre Luís da C. **Zona Franca de Manaus: um estudo sobre a renúncia tributária dos entes federativos e os benefícios socioeconômicos gerados** – Porto Alegre,

2011. 146 f.: il. Orientadora: Profa. Dra. Romina Batista de Lucena de Souza; Co-orientador; Prof. Dr. Nali de Jesus de Souza. Dissertação (mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, 2011.

OLIVEIRA, Letícia Kallás. **OS DESAFIOS DA APLICABILIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**. Franca, 2023. 108 p. Dissertação (mestrado). Universidade Estadual Paulista (Unesp), Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Franca Orientador: Daniel Campos de.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **“COFINS-Importação” e “PIS-Importação”**. In: Grandes questões atuais do Direito Tributário. Vol. 8. São Paulo: Dialética, 2004. p. 1-33.

PEGORARO, Andressa. **Limites do Planejamento do Tributário Internacional por meio de Acordos de Bitributação A Cláusula de Principal Propósito ("PPT")**. Orientador Prof. Dr. Gerd Willi Rothmann - São Paulo, 2020. 226 f. Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

PEREIRA CARDOSO JÚNIOR, José Celso; MONTE REY, Kamyle Medina. **A Zona Franca de Manaus pós Constituição Federal de 1988: 30 anos de desafios para a reinvenção do modelo de desenvolvimento da Amazônia**. Ciência & Trópico, v. 43, n. especial, 2019. DOI: 10.33148/CeTropico\_v.43n.esp(2019). Disponível em: <https://periodicos.fundaj.gov.br/CIC/article/view/1851>. Acesso em: 22 nov. 2024.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Tratados internacionais em matéria tributária e o art.98 do código tributário nacional**. Revista do Direito, Santa Cruz do Sul, v. 3, n. 53, dez. 2017. ISSN 1982-9957. Disponível em: <https://online.unisc.br/seer/index.php/direito/article/view/11368>. Acesso em: 20 de jun. 2024. doi:<http://dx.doi.org/10.17058/rdunisc.v353.11368>.

**PLP: Administração e Gestão do IBS, ITCMD e demais disposições**. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-de-gestao-e-administracao-do-ibs/apresentacoes/2024.06.04PLPIBSColetivadeimprensafinal.pdf>. Acesso em: 20 de jun. 2024.

PONTES, Jean Rodrigo Ribeiro de. **Tratados internacionais em matéria tributária: Brasil e a troca automática internacional de informações para fins fiscais - 2019**. 125 f. Orientador: Prof. Dr. Paulo Emílio Vauthier Borges de Macedo. Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

PRADO, Mariana; OLIVEIRA, Fábio. **Sustentabilidade e Desenvolvimento Regional na Amazônia**. Revista Brasileira de Políticas Públicas, v. 7, n. 2, 2020.

RAAD, Kees van. **Não-discriminação na tributação de operações transnacionais: escopo e questões conceituais**. Revista Direito Tributário Atual v. 19. São Paulo: IBDT/Dialética, 2005.

**Reforma Tributária aprovada — entenda os principais pontos**. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/reforma-tributaria-aprovada-entenda-os-principais-pontos/>. Acesso em: 20 de jun. 2024.

REY, Kamyle Medina Monte. **Zona Franca de Manaus: análise dos 50 anos de atuação estatal no âmbito da Suframa em busca da promoção do desenvolvimento da Amazônia.** Brasília, 2019. Dissertação (Mestrado - Programa de Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento) - Escola Nacional de Administração Pública. Orientação: Prof. Dr. José Celso Pereira Cardoso Júnior.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**, 13ªed. São Paulo, Saraiva, 2011.

REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. 5. ed. São Paulo: Forense, 2022.

RIBEIRO, Ailton Cláudio. **Conflitos de qualificação na aplicação de convenções para evitar a dupla tributação de renda e capital: delimitação conceitual e análise de propostas de solução.** 2005. 141 f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Mestrado Strictu Sensu em Direito, Universidade Católica de Santos, Santos, 2005.

RIBEIRO, Fernando Munhoz. Interação entre tratados internacionais em matéria tributária e legislação doméstica brasileira na jurisprudência do STF e do STJ. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, n. 4, p. 62-81, 2018.

ROCHA, Sergio André. Relação entre o Direito Doméstico e as Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda no Brasil: O Artigo 98 do Código Tributário Nacional. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29, p. 325-350, 2013.

ROCHA, Sergio André. **Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROLIM, João Dácio. **O princípio de direito internacional e a regra da não discriminação nas convenções de dupla tributação e nos acordos da Organização Mundial do Comércio (GATT, GATS e TRIPS) e a contribuição social brasileira sobre royalties (CIDE).** In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues (coord.). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira.** 2. ed. São Paulo: Editora Lex, 2014.

**SAIBA O QUE É O GATT.** Disponível em: <https://www.fazcomex.com.br/comex/oque-e-gatt/> Acesso em: 20 de jun. 2024.

SALAZAR, Admilton Pinheiro. **Amazônia Globalização e Sustentabilidade.** Manaus: Editora Valer, 2006. SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. *Estudos Avançados*, v. 19, n. 54, p. 99-113, 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ea/a/6rH7ry46DBDFHWNQ3b8bsFh/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 de jun. 2024.

SAMPAIO, Marynna Mader Gouveia Cysneiros. **Tratados internacionais concessivos de isenção tributária heterônoma, conforme artigo 98 do Código Tributário Nacional**, 2020.168 f. Orientador: Hélio Silvio Ourém Campos. Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica de Pernambuco. Programa de Pós-graduação em Direito. Mestrado em Direito, 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Coelho, Isaías. et al. **Reforma tributária e neutralidade do IVA.** São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Machado, Nelson [coordenadores]. **Imposto sobre bens e serviços /** Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC110, notas

técnicas e visão 2023. / 2ª Edição / Eurico Santi. Nelson Machado. - São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

SANTOS, Ramon Tomazela. A cláusula de não discriminação nos acordos de bitributação. **Revista Direito Tributário Internacional Atual** v. 02. São Paulo: IBDT, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 26, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. **A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil**. Estudos avançados, v. 19, p. 99-113, 2005.

SILVA FILHO, Antônio; BARCELOS, Pedro. **Desenvolvimento e Soberania na Amazônia: O Papel da Zona Franca de Manaus**. **Revista de História Econômica**, v. 32, n. 1, 2019, p. 123.

SILVA, José. **O Brasil na Guerra Fria: Amazônia e Segurança Nacional**. Belo Horizonte: UFMG, 2015.

SILVA, Orlando Monteiro da. **O conflito das bananas**. **Revista de Política Agrícola**, 11, Jun. 2015. Disponível em: <<https://seer.sede.embrapa.br/index.php/RPA/article/view/625>>. Acesso em: 15 Nov. 2024.

SILVA, Paulo Henrique. **Tributação e Comércio Exterior no Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2020.

SILVEIRA, Eduardo Teixeira. **O regime jurídico do investimento estrangeiro no Brasil**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SOUZA, Maria Lúcia. **Desafios do Desenvolvimento Sustentável na Amazônia**. Belém: NAEA, 2016.

SOUZA, Romina Batista de Lucena de. **Um Estudo Sobre Renúncia Tributária e os Benefícios Gerados pela Zona Franca de Manaus**. Revista Estudos do CEPE, Santa Cruz do Sul, n36, p.38-60, jul./dez. 2012. Zona Franca De Manaus: Impactos, Efetividade e Oportunidades – Fundação Getúlio Vargas (EESP). Disponível em: [https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos\\_fgv\\_zonafranca\\_manaus\\_abril\\_201\\_9v2.pdf](https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_201_9v2.pdf). Acesso em: 20 de jun. 2024.

TEIXEIRA, Alexandre Antonio Alkmin. **Convenções para evitar a dupla tributação e os princípios dos tratados de comércio internacional**. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo, RT, 2001.

VENTURA, Gustavo Henrique Vasconcelos. **A CIDE royalties e sua relação com os tratados internacionais.** In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. III.

VOGEL, Klaus. *Double Tax Treaties and Their Interpretation.* *Berkeley Journal of International Law*, v. 4, n. 1, p. 1-98, 1986.

WEINSTEIN, Barbara. *The Amazon Rubber Boom: Industrialization and Dependency in the Periphery.* Stanford: Stanford University Press, 2001.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.