

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, na qual o Partido Cidadania Nacional pleiteia a declaração de inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 14.183/21, que alterou a redação dos arts. 3º, 4º e 37 do Decreto-lei nº 288/67, ou, subsidiariamente, do art. 10, II, da mesma lei, o qual estabeleceu o início da produção de efeitos do citado art. 8º.

Transcrevo o teor dos dispositivos impugnados:

“Art. 8º O Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, passa a vigorar com as seguintes alterações: (Restabelecido pela ADPF 893) (Produção de efeitos)

‘Art. 3º

.....
§ 1º Excetuam-se da isenção fiscal prevista no caput deste artigo armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros, petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 3303 a 3307 da Nomenclatura Comum do Mercosul), se destinados exclusivamente a consumo interno na Zona Franca de Manaus ou se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico.

.....’ (NR)

‘Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será, para todos os efeitos fiscais constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro, exceto a exportação ou reexportação de petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo para a Zona Franca de Manaus.’ (NR)

‘Art. 37. As disposições deste Decreto-Lei não serão aplicadas às exportações ou reexportações, às importações e às operações realizadas dentro do território nacional, inclusive as ocorridas exclusivamente dentro da Zona

Franca de Manaus, com petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo por empresa localizada na Zona Franca de Manaus.’ (NR)”

(...)

Art. 10. Esta Lei entra em vigor:

(...)

II - na data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos, e produzirá efeitos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação, em relação ao art. 8º”.

Resumidamente, aduziu o requerente haver, em primeiro lugar, inconstitucionalidade formal nas normas questionadas. Nesse contexto, argumentou que o Decreto-lei nº 288/67 ganhou **status** constitucional com o advento da Carta de 1988 (art. 40 do ADCT), não podendo o conteúdo desse decreto-lei ser derogado por lei ordinária. Ademais, quanto ao impugnado art. 8º, disse ser esse dispositivo materialmente inconstitucional por força da adoção, pela Constituição Federal, dos incentivos fiscais como instrumento para a superação das desigualdades regionais, bem como pela desobediência aos princípios da segurança jurídica e moralidade administrativa. Sobre o questionado art. 10, II, sustentou que esse dispositivo violou o princípio da anterioridade geral.

A Câmara dos Deputados, nas informações por si prestadas, destacou que o art. 8º da lei questionada “foi alvo de intensos debates legislativos, tendo sido sua constitucionalidade analisada diretamente em tais ocasiões, assegurando-se o devido processo legislativo”.

O Presidente da República aduziu que o art. 8º em análise foi inserido por meio de emenda parlamentar durante o trâmite da MP nº 1.034/21 no Congresso Nacional. Disse que, após esse trâmite, o projeto de lei de conversão foi encaminhado para deliberação executiva, tendo havido o veto do referido dispositivo por interesse público, e não por inconstitucionalidade. Destacou que o veto foi considerado inconstitucional na ADPF nº 893, tendo sido restabelecida a vigência daquele artigo. Mencionou trecho da Nota SAJ nº 249/2022/CGIP/SAJ/SG/PR, na qual se consignou, entre outros pontos, que a vedação a benefícios fiscais aos produtos referidos, nas operações envolvendo a Zona Franca de Manaus, já se encontrava disciplinada no art. 37 do Decreto-lei nº 288/67 e no art. 1º do Decreto-lei nº 340/67. E realçou que aquele veto presidencial esteve amparado “na preocupação de que a propositura legislativa pudesse gerar efeito contrário ao

pretendido, suscitando controvérsias jurídicas (...)”.

O Senado Federal prestou informações pela constitucionalidade formal e material das normas hostilizadas. Narrou que, na ADPF nº 893, foi acolhida a alegação de que o veto presidencial ao art. 8º da lei questionada foi extemporâneo. Disse que, do ponto de vista estritamente jurídico, a decisão do Congresso Nacional, seja pela manutenção, seja pela revogação total ou parcial dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, está no âmbito da liberdade de conformação do legislador. Anotou que inexistente direito adquirido a não ser tributado. Entende que, “[n]ada obstante a constitucionalidade material da norma do art. 8º da Lei nº 14.183/2021 impugnado, tudo indica o que o tema voltará a ser debatido no Congresso Nacional”. Citou projetos de lei em tramitação envolvendo a Zona Franca de Manaus. Registrou não estarem presentes os requisitos para o deferimento do pedido liminar.

O Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República se manifestaram pela improcedência do pedido.

Na sessão virtual de 22/9/23 a 29/9/23, o Relator, Ministro **Roberto Barroso**, votou pela improcedência do pedido, atestando a constitucionalidade do art. 8º da Lei nº 14.183/21, que alterou os artigos 3º, 4º e 37 do Decreto-Lei nº 288/67, e do art. 10, II, do mesmo diploma legal. Pediu vista o Ministro **Alexandre de Moraes**. Na sessão virtual de 10/11/23 a 20/11/23, Sua Excelência votou acompanhando o Relator. Pediu vista dos autos para melhor apreciar a controvérsia.

É o breve relato.

INTRODUÇÃO

Discute-se a constitucionalidade do art. 8º da Lei nº 14.183/21, que alterou a redação dos arts. 3º, 4º e 37 do Decreto-lei nº 288/67, bem como do art. 10, II, da mesma lei, o qual estabeleceu o início da produção de efeitos daquele dispositivo. O citado decreto-lei regula a Zona Franca de Manaus (ZFM) e estabelece importantes incentivos fiscais para a região.

As modificações perpetradas pela lei ora questionada (Lei nº 14.183/21) dizem respeito, em síntese, ao estabelecimento de que não se sujeitam ao Decreto-lei nº 288/67 (nem, portanto, aos referidos incentivos fiscais da ZFM) as operações com petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo.

Para o requerente, a nova lei reduziu incentivos fiscais da ZFM, incidindo em inconstitucionalidade formal e material, tendo presentes as normas protetivas dessa zona constantes do texto constitucional. Já para o

Presidente da República, o Advogado-Geral da União, o Procurador-Geral da República e o Relator, Ministro **Roberto Barroso**, inexistem vícios nos dispositivos questionados. Isso porque **aquelas operações já não se submetiam ao Decreto-lei nº 288/67 desde sua redação originária, tendo em vista o teor de seu art. 37. Nessa toada, a lei ora combatida teria apenas deixado isso mais claro, sem provocar qualquer redução de incentivos fiscais.**

Toda a discussão tem como pano de fundo o art. 40 do ADCT, o qual preconizou que a ZFM fica mantida “com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais”, pelo prazo, inicialmente, de vinte e cinco anos a partir da promulgação da Constituição. Como se sabe, esse prazo foi elastecido por meio de emendas constitucionais (**vide** os arts. 92 e 92-A do ADCT).

A respeito do **art. 40 do ADCT**, a Corte tem consignado que sua **eficácia “depende da manutenção dos favores fiscais previstos no Decreto-Lei nº 288/1967, sob pena de descaracterizar-se a Zona Franca de Manaus”** (grifo nosso). Essa orientação constou da ementa da ADI nº 4.254, Rel. Min. **Cármen Lúcia**.

No que diz respeito ao presente caso, é preciso, assim, definir, se estavam ou não as operações com petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo sujeitas ao Decreto-lei nº 288/67 (e, portanto, aos favores fiscais da ZFM) desde sua redação original. Se sim, a lei ora impugnada (editada em 2021) não poderia revogar a aplicação dos favores fiscais da ZFM sobre essas operações, sob pena de violação do art. 40 do ADCT. De outro giro, se tais operações já estavam excepcionadas do decreto-lei em tela, desde sua redação original, não há que se falar em inconstitucionalidade, na medida em que a lei questionada teria simplesmente esclarecido esse ponto, e não revogado a aplicação dos favores fiscais sobre aquelas operações.

A resolução da demanda passa, assim, pela **interpretação da redação original do art. 37 do decreto-lei (invocado pelo Relator), que excepcionava a aplicação desse diploma em relação a determinadas operações**. Este era o texto do dispositivo:

“Art. 37. As disposições contidas no presente Decreto-lei **não se aplicam ao estabelecido na legislação atual** [cláusula de limitação temporal] **sôbre a importação, exportação e tributação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo**” (grifo nosso).

DA INTERPRETAÇÃO DA REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 37 DO DECRETO-LEI Nº 288/67

O primeiro ponto a se destacar é que a redação original do art. 37 em tela aludia tão somente a “lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo”. Ou seja, ele não citava o bem “petróleo” isoladamente considerado (o qual não se confunde com os produtos dele derivados).

Como o item “petróleo” não estava excepcionado pela redação original do art. 37, **era ele sim alcançado pelos incentivos fiscais estabelecidos para Zona Franca de Manaus**. Não poderia, portanto, o legislador, por meio da lei ora questionada (Lei nº 14.183/21) revogar a aplicação desses incentivos em favor das operações com petróleo, sob pena de ofensa ao art. 40 do ADCT.

O segundo ponto que destaco quanto à redação originária do art. 37 em comento diz respeito à expressão “legislação atual”. Isso é, o dispositivo em análise continha cláusula de limitação temporal: o Decreto-lei nº 288/67 só não se aplicava à “**legislação atual**”, ou seja, **legislação contemporânea a tal decreto-lei**, sobre importação, exportação e tributação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo. De outro giro, os incentivos da Zona Franca de Manaus se aplicavam às **legislações posteriores** sobre tributação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo.

Corroborando o entendimento, cito o posicionamento do Desembargador Federal Marcos Augusto de Sousa, do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

“Acerca do contido no artigo 37 do Decreto-Lei 288/67 – o qual instituiu a Zona Franca de Manaus -, que constituiria óbice à pretensão deduzida pela requerente, nos termos da sentença de improcedência proferida na ação originária, considero, em análise de cognição sumária, que a melhor interpretação a ser conferida ao citado dispositivo, haja vista a própria finalidade desse ato normativo, é no sentido de que a ‘legislação atual’ ali mencionada se refere, em verdade, àquela em vigor à época de seu advento, não podendo alcançar a legislação ulterior (...)”¹.

No mesmo sentido: Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Agravo

1 Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Processo nº 1035305-33.2018.4.01.0000, Tutela cautelar antecedente. Processo de referência: 1021145-85.2018.4.01.3400.

de Instrumento nº 1001640-26.2018.4.01.0000, 7ª Turma, Rel. Desembargador Federal Hercules Fajoses.

É preciso destacar, nesse contexto, que, quando da entrada em vigor do sistema tributário nacional inaugurado pela Constituição Cidadã, **os efeitos da cláusula de limitação temporal (“legislação atual”) presente na redação original do art. 37 já estavam exauridos, em razão do advento de legislações posteriores sobre tributação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo.**

Nessa toada, é certo que, quando da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição Federal de 1988, **as operações com petróleo ou lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo gozavam sim dos favores fiscais previstos no Decreto-Lei nº 288/67, não podendo elas serem excluídas dessas benesses pelo legislador ordinário, sob pena de ofensa ao art. 40 do ADCT.**

Explico melhor o exaurimento da eficácia daquela cláusula de limitação temporal (“legislação atual”).

DO EXAURIMENTO DA EFICÁCIA DA CLÁUSULA DE LIMITAÇÃO TEMPORAL PRESENTE NA REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 37 DO DECRETO-LEI Nº 288/67: SURGIMENTO DE LEGISLAÇÕES POSTERIORES

Como se viu, pela cláusula de limitação temporal prevista na redação original do art. 37 do Decreto-lei nº 288/67, os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus só não eram aplicáveis aos lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo sujeitos à então “legislação atual” (isso é, legislação contemporânea ao decreto-lei) sobre importação, exportação e **tributação**. Reitero que os efeitos de tal cláusula de limitação temporal já estavam exauridos quando da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição Cidadã, em razão do advento de **novas** legislações.

Na época do advento do Decreto-lei nº 288/67, o sistema tributário nacional tinha relevantes diferenças em relação ao atual sistema.

Por exemplo, na época existia o imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, disciplinado pela Lei nº 4.452/64, de competência da União (art. 16 da Emenda Constitucional nº 18/65²,

2 “Art. 16. Compete à União o impôsto sôbre:

I - produção, **importação**, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza;

(...)

Parágrafo único. O impôsto incide, uma só vez, sôbre uma dentre as operações previstas

lembrando que a Constituição de 1967 só entrou em vigor em março de 1967). Certamente que a **“legislação atual” a qual se referia a redação original do art. 37 do Decreto-lei nº 288/67 alcançava a legislação do imposto único em questão. Contudo, com a Constituição Cidadã, deixou de existir o citado imposto único e surgiram novas legislações sobre tributação.** Atualmente, os estados e o Distrito Federal é que têm competência para cobrar imposto (ICMS) sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo, podendo a União cobrar imposto de importação e imposto de exportação (art. 155, § 3º). É evidente que as novas legislações tributárias, incluídas as do ICMS, não estão abarcadas por aquela **“legislação atual” a que fazia referência a redação original do art. 37.**

No que diz respeito ao imposto de exportação, a legislação que tratava dessa tributação, quando do advento do Decreto-lei nº 288/67, era a Lei nº 5.072/66. Ora, a **“legislação atual”** referida pelo art. 37 desse decreto-lei alcançava essa lei de 1966. Ocorre que, ela já não mais era aplicada quando da promulgação da Constituição Cidadã: o imposto de exportação passou a ser regido pelo Decreto-lei nº 1.578/77, o qual não alcançado por aquela cláusula limitativa **“legislação atual”**.

Em suma, o quadro indica que, quando da entrada em vigor do sistema tributário nacional da Constituição de 1988 (**vide** art. 34 do ADCT), a eficácia da cláusula **“legislação atual”** presente na redação original do art. 37 do Decreto-lei nº 288/67 já estava exaurida.

Ainda nesse contexto, anote-se que, na época do Decreto-lei nº 288/67, inexistiam o PIS e a COFINS, que foram criados em 1970 e 1991, respectivamente (LC nº 7/70 e LC nº 70/91). Isso significa que as legislações do PIS e da COFINS não estavam abarcadas pela **“legislação atual”** a que se referia o art. 37 do Decreto-lei nº 288/67. Em outras palavras, por serem suas legislações posteriores, e não contemporâneas, ao Decreto-lei de 1967, o PIS e a COFINS sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo ficam sujeitos aos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus.

Assim, por exemplo, considerando, **v.g.**, 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 (...)”** (art. 4º), e que receita decorrente de exportação é imune ao

em cada inciso deste artigo e exclui qualquer outros tributos, sejam quais forem sua natureza ou competência, incidentes sobre aquelas operações” (grifo nosso).

PIS/COFINS (art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal), não poderia ser cobrado o PIS/COFINS sobre receita decorrente da exportação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo de uma empresa localizada em um estado para consumo na Zona Franca de Manaus. Sobre a aplicação do beneplácito constitucional, embora envolvendo outro produto: ADI nº 4.254/SP.

Em sentido convergente, cito trecho da manifestação do Estado do Amazonas sobre o exaurimento da eficácia do art. 37 do Decreto-lei nº 288/67, em razão daquela cláusula de limitação temporal:

“Como se observa do próprio Capítulo em que inserido, o art. 37 compunha o corpo das disposições gerais e **transitórias** do Decreto-Lei 288/1967. É dizer, sua natureza se voltava ao momento em que editado o diploma normativo, em 1967, e **sua existência no tempo perduraria enquanto verificada a manutenção do quadro normativo então vigente.**

(...)

Naquela época (anterior à Carta de 1988), a tributação das operações jurídicas praticadas com combustíveis se dava por meio do chamado ‘*imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo e seus derivados*’, de competência da União, criado *in abstracto* pela Lei nº 4.452/1964.

Ocorre que, com o advento da atual Carta Magna, tal tributo deixou de existir, e a competência para tributação de lubrificantes e combustíveis passou a ser de competência estadual por meio do ICMS (cf. art. 155, II e §§, da CF/1988).

(...)

A profunda mudança pode ser observada ainda quando em análise o Imposto de Exportação. Embora inicialmente previsto na Lei 5.072/1966, então vigente quando da promulgação do Decreto-Lei 288/1967, tal disciplina legal veio a ser revogada em 1977, pelo Decreto-Lei 1.578, de modo que também para esse imposto não persiste a ‘legislação atual’ a qual faz referência o art. 37, do Decreto-Lei 288/1967.

No mesmo sentido, em 1967, inexistiam, em nosso ordenamento jurídico, tanto o PIS (criado *in abstracto* em 1970), quanto a COFINS (criada *in abstracto* em 1991), a demonstrar, por si só, que a tributação voltada especialmente aos combustíveis, tal qual prevista em 1967, sofreu significativa alteração.

Apenas o Imposto de Importação, instituído pelo Decreto-

Lei 37/1966, integraria o corpo normativo ainda vigente quando da entrada em vigor do Decreto-Lei 288/1967. Ainda assim, alguns aspectos relevantes merecem ser levados em consideração quanto a tal tributo, uma vez que o próprio art. 174 do Decreto-Lei 37/1966, ao revogar toda e qualquer isenção ou redução do imposto de importação concedida por leis anteriores, expressamente excepcionou as isenções e reduções previstas na legislação específica de órgãos federais incumbidos por lei da execução de programas regionais de desenvolvimento econômico, da execução da política e programas de energia nuclear, de energia elétrica, petróleo e carvão.

(...)

As disposições transitórias, assim, perdem a eficácia em seu respectivo termo, que pode dar-se tanto pelo decurso do prazo indicado no próprio ato normativo (prazo prefixado de vigência), como pela realização total de seu objeto (adimplemento da condição resolutiva).

É o que se observa do art. 37, que alcançou a Constituição de 1988 desconfigurado, uma vez que a tributação das operações jurídicas com combustíveis passou, com o advento da atual Constituição Federal, a submeter-se a novas diretrizes, muitas das quais inexistentes em 1967”.

De mais a mais, não se cogita que, em razão de a Política Nacional do Petróleo ter sido disciplinada pela Lei nº 2.004/53, se aplicaria no presente caso a conclusão à qual chegou a Corte no julgamento da ADI nº 2.399, de minha relatoria. Nesse caso, o Tribunal Pleno assentou que os bens de informática, quando do advento da Constituição Cidadã, não estavam sujeitos ao Decreto-lei nº 288/67, mas sim à Lei de Informática (Lei nº 7.232/84), que instituiu a Política Nacional de Informática, **prevendo regime especial de concessão de incentivos tributários** e financeiros como um dos instrumentos dessa política. Em tal ação direta, a Corte ainda destacou haver incompatibilidade de convivência de ambos os diplomas para disciplinar os bens de informática.

Como bem ressaltou o Estado do Amazonas, ao contrário da Lei de Informática, a lei que tratou da Política Nacional do Petróleo (Lei nº 2.004/53) **não versou sobre regime tributário diferenciado** relativamente às operações com petróleo e seus derivados.

DA REVOGAÇÃO DA CLÁUSULA DE LIMITAÇÃO TEMPORAL E DA

INOVAÇÃO QUANTO AO BEM PETRÓLEO PELA LEI Nº 14.183/21

Como se viu, a cláusula de limitação temporal presente no art. 37 do Decreto-lei nº 288/67 dizia respeito à legislação contemporânea à edição desse decreto-lei.

O que fez o art. 8º da Lei nº 14.183/21? Ao conferir nova redação àquele dispositivo, revogou a mencionada cláusula de limitação temporal, cuja eficácia, aliás, já havia sido exaurida. Ademais, não custa lembrar, a lei de 2021 incluiu, naquele art. 37 o item “petróleo”.

Ao assim estabelecer, a nova lei excluiu a aplicação das disposições do Decreto-lei nº 288/67, incluindo os incentivos fiscais, ao petróleo e aos lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo. Incidiu, assim, em inconstitucionalidade, violando o art. 40 do ADCT, cuja eficácia, recorde-se, “depende da manutenção dos favores fiscais previstos no Decreto-Lei nº 288/1967”.

DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, peço vênias ao ilustre Relator, Ministro **Roberto Barroso**, para divergir e julgar procedente a ação direta de inconstitucionalidade, declarando a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 14.183/21.

É como voto.