

A ZONA FRANCA DE MANAUS E OS "BENS DE INFORMÁTICA"

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

1. Colocação do problema

O presente artigo busca demonstrar a inconstitucionalidade de diversos dispositivos da legislação federal e do Estado de São Paulo, por afronta aos dispositivos constitucionais que protegem a Zona Franca de Manaus.

A legislação cuja inconstitucionalidade procurar-se-á demonstrar é a seguinte: a) Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991 (conhecida como Lei de Informática); b) Lei Federal n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991; c) Lei n. 6.374, de 01 de março de 1989, do Estado de São Paulo; d) Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000; e) Resoluções SF n. 04/98, de 16 de janeiro de 1998, SF n. 46, de 29 de dezembro de 2006, e SF n. 16, de 28 de março de 2007, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Antes de demonstrarmos como se deu a afronta por tais normas ao Texto Constitucional, analisar-se-á, no item seguinte, a extensão da proteção constitucional dispensada à Zona Franca de Manaus.

2. A proteção constitucional da Zona Franca de Manaus

A primeira tentativa visando especificamente o desenvolvimento da Amazônia Ocidental ocorreu com a criação da Zona Franca de Manaus, por meio da Lei n. 3.173, de 06 de junho de 1957, regulamentada pelo Decreto n. 47.757, de 02 de dezembro de 1960, alterado pelos Decretos n. 51.114, de 02 de agosto de 1961, e 723, de 16 de março de 1962.

A reestruturação da ZFM, com o objetivo de tomá-la mais atuante, veio a ocorrer dez anos após sua criação, quando o Go-

vemo Federal, por meio do Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967 (regulamentado pelo Decreto n. 61.244, de 28 de agosto de 1967), alterou as disposições da Lei n. 3.173/1957, estabelecendo a concessão de incentivos fiscais por 30 anos, com o objetivo de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitissem seu desenvolvimento em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos.

Em 1988, com o advento da atual Constituição Federal, a manutenção da Zona Franca de Manaus foi assegurada até o ano de 2013, por meio do art. 40 e seu parágrafo único do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o que foi feito nos seguintes termos:

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.

Tal prazo foi prorrogado por mais 10 (dez) anos, por força da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003,¹ que acrescentou ao ADCT o art. 92, assim redigido:

Art. 92. São acrescidos 10 (dez) anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Antes de procedermos à análise dos dispositivos constitucionais transcritos, é preciso destacar que as regras inseridas no ADCT encontram-se no mesmo nível que as normas constitucionais propriamente ditas, ou seja, não são consideradas normas em nada diferentes, no que respeita à sua força, das normas constantes do

1. Publicada no *D.O.U.* de 31 de dezembro de 2003.

corpo da Constituição, carecendo, como aquelas, de um tratamento científico, qual seja o correto uso das regras de interpretação.²

A interpretação dos arts. 40 e 92 do ADCT reclama, pois, a utilização de regras próprias de hermenêutica constitucional, de modo a não cercear o exercício dos direitos ali preservados.³

Da combinação dos referidos artigos do ADCT, merecem destaque as previsões no sentido da manutenção da Zona Franca de Manaus, com sua característica de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, assim permanecendo até 2023.

O Constituinte, como se vê, entendeu que a manutenção da ZFM como área de incentivos fiscais pelo prazo estabelecido no Texto Constitucional, é o instrumento adequado para atuar positivamente em direção à busca da redução das desigualdades regionais, que é um dos objetivos permanentes da República, consagrado no art. 3º, III, da Constituição Federal.

A proteção contida nos arts. 40 e 92 do ADCT não se dirige, única e exclusivamente, aos incentivos fiscais em si, mas alcança a diferenciação de regime tributário que tome mais vantajoso, da ótica fiscal, o desenvolvimento da atividade econômica naquela região do que em outras. Essa diferença no tratamento fiscal constitucionalmente reputada, necessária e adequada para enfrentar outras diferenças inversas que a região apresenta comparativamente às demais regiões do País (floresta, distância em relação aos mercados consumidores etc.).⁴

O Constituinte, nos arts. 40 e 92 do ADCT, manteve mais do que o simples texto da legislação vigente à data de sua promulgação.

-
2. DANTAS, Ivo *apud* BASTOS, Celso Ribeiro. “Zonas francas” como propostas de viabilidade econômica de áreas subdesenvolvidas: o caso brasileiro. In: BASTOS, Celso Ribeiro; TAVARES, André Ramos. *As tendências do direito público no limiar de um novo milênio*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 151.
 3. CRUZ, Vera Carla Nelson de Oliveira. Redução dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus: inconstitucionalidade. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 23, São Paulo: Revista dos Tribunais, abr.-jun./1998, p. 65.
 4. GRECO, Marco Aurélio. Reedição de medidas provisórias e abuso do poder de legislar - Incentivos à informática e ZFM (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 66, São Paulo, Dialética, mar./2001, p. 136.

Com efeito, as referidas normas constitucionais têm uma dimensão voltada para a legislação existente anteriormente à CF/1988 e outra que projeta efeitos em relação à legislação que vier a ser editada posteriormente à promulgação da CF, ou seja, no curso do prazo mencionado no art. 40 e prorrogado pelo art. 92 do ADCT.

A primeira dimensão impede que a legislação superveniente diminua o alcance das normas definidoras do regime jurídico incentivador existente à data da promulgação da CF/1988.⁵ A segunda dimensão corresponde a um critério de verificação da constitucionalidade da legislação futura, ou seja, a legislação editada no período constitucionalmente assegurado à manutenção da ZFM deve atender a essa determinação, pois, se não o fizer, padecerá do vício de inconstitucionalidade.

À vista de todo o exposto, é possível extrair algumas conseqüências objetivas da previsão constitucional examinada, a partir do reconhecimento de que a norma protege o passado e garante, para o futuro, uma característica que resulta de um diferencial dinamicamente aferido no tempo. Arrolamos, abaixo, o conjunto de conseqüências que Marco Aurélio Greco⁶ entende resultarem da garantia contida no art. 40 do ADCT:

Primeira - o conjunto inteiro de incentivos fiscais existente à data da promulgação da CF/1988 foi encampado pelo artigo 40, tornando-se insuscetível de redução ou supressão por legislação superveniente, ainda que de natureza complementar.

Segunda - E assegurada a continuidade do diferencial de tratamento, pelo prazo de 25 anos. Este diferencial só existirá efetivamente se a evolução da economia, das condições gerais do desenvolvimento e o surgimento ou ampliação da relevância de determinados setores forem acompanhados de dispositivos legais que mantenham, na ordem prática (e não apenas formalmente), os efeitos econômicos da diferenciação consagrada no art. 40.

5. GRECO, Marco Aurélio. Reedição de medidas provisórias e abuso do poder de legislar - Incentivos à informática e ZFM (Parecer), p. 137.
6. GRECO, Marco Aurélio. Reedição de medidas provisórias e abuso do poder de legislar - Incentivos à informática e ZFM (Parecer), p. 138-139.

Terceira - Se a legislação editada no curso dos 25 anos vier a conceder, no âmbito fiscal, algum incentivo, regime favorecido, exclusão de incidências etc., tais benefícios não podem ser negados à ZFM. Ela deve estar, fiscalmente, sob um regime mais vantajoso do que o aplicável às demais regiões do País e não numa condição igual ou pior. Condição igual faz desaparecer a característica; condição pior instaura característica oposta.

Quarta - Por ser uma área territorial, a ZFM abrange todos os setores econômicos compatíveis com as respectivas condições locais. Em consequência, a característica protegida pelo art. 40 alcança todos os setores econômicos que tenham empreendimentos instalados naquela área ou que nela possam vir a se instalar. Isto significa que, em todos estes setores, o tratamento fiscal deve ser mais incentivado na ZFM do que nas demais áreas do território nacional.

Quinta - A concessão de incentivos fiscais setoriais, indistintamente para empreendimentos situados em qualquer parte do país, pode se dar desde que se refira a setores de exploração incompatível com a ZFM ou que não afetem a sua economia.

Sexta - A concessão de incentivos setoriais não pode se transformar em instrumento indireto de comprometimento da característica diferencial assegurada pela CF/1988 à ZFM (é vedado suprimir a diferença). Se a legislação editada no curso dos 25 anos vier a conceder um incentivo fiscal setorial que tenha relevância para a ZFM ou que abranja empreendimentos que nela possam vir a se instalar, a previsão de um mesmo grau de incentivo fiscal, qualquer que seja a localização territorial dos empreendimentos, quebra a diferença comparativa e, por decorrência, elimina a característica garantida pelo art. 40 do ADCT.

Sétima - Havendo um incentivo setorial, a característica diferencial deve ser assegurada no âmbito interno do setor. A concessão de incentivos fiscais setoriais é compatível com o artigo 40 do ADCT se, aos empreendimentos localizados na ZFM, for assegurado um grau de incentivo maior do que o assegurado aos localizados nos demais pontos do território nacional (diferenciação positiva dentro do setor).

Ressalte-se que as referências feitas pelo autor citado ao art. 40 do ADCT também são extensivas ao art. 92 do ADCT, acrescentado ao Texto Constitucional posteriormente à elaboração e publicação do parecer cujo trecho foi acima transcrito.⁷

7. Assim, no trecho transcrito, onde se lê "25 anos", leia-se "35 anos".

3. Inconstitucionalidade das Leis Federais n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, e 8.387, de 30 de dezembro de 1991

O Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, que instituiu a Zona Franca de Manaus, não previu originariamente a exclusão dos bens de informática do âmbito de aplicação dos incentivos daquela região.

Destacando a redação do art. 40 do ADCT (“É mantida a Zona Franca de Manaus”), a Justiça Federal/AM asseverou em sentença:

Denote-se que a expressão utilizada evidencia a intenção do legislador em fazer perdurar a zona privilegiada com as características já existentes, sendo relevante atentar que *à época da promulgação da Carta Magna* a sistemática legal que regia esta zona de exceção *não excluía de seu âmbito de incidência os bens de informática [...]*. (grifo nosso)⁸

A Constituição de 1988 (arts. 40 e 92 do ADCT) recepcionou, pois, a redação original do Decreto-Lei n. 288/1967, não excluindo, por conseguinte, os bens de informática do âmbito de aplicação dos incentivos da Zona Franca de Manaus.

Adveio, então, a Lei n. 8.248, de 23 de outubro de 1991 (conhecida como Lei de Informática), dispondo sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e automação.⁹

A referida lei federal, em sua redação original, não fez qualquer menção à Zona Franca de Manaus e, ainda que tivesse feito, suas disposições não poderiam retirar qualquer benefício assegurado à Zona Franca de Manaus, pois o Decreto-Lei n. 288/1967, mantido pelo art. 40 do ADCT (e prorrogado pelo art. 92 do ADCT), não excluía de seu âmbito de incidência os bens de informática.

8. Sentença proferida pela Juíza Federal Dra. Maria Lúcia Gomes da Silva, na Ação ordinária tributária n. 2001. 12540-1.
9. Antes da Lei n. 8.248/1991, houve outra “Lei de Informática”: a Lei n. 7.232, de 29 de outubro de 1984, que dispunha sobre a Política Nacional de Informática e dava outras providências.

Sobreveio, então, a Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991,¹⁰ que alterou a redação do art. 7º do Decreto-Lei n. 288/67 e seu § 4º, que assim passaram a dispor:

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

[...]

§ 4º Para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, *salvo os bens de informática* e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa até 31 de março de 1991 ou para seus congêneres ou similares, compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), constantes de projetos que venham a ser aprovados, no prazo de que trata o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a redução de que trata o *caput* deste artigo será de oitenta e oito por cento, (grifo nosso)

A Lei n. 8.387/1991, como se vê, excepcionou do regime jurídico geral previsto para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus os bens de informática, tendo previsto, ainda, em seu art. 2º, o seguinte:

10. Publicada no *D.O.U.* de 31 de dezembro de 1991.

Art. 2º Aos bens do setor de informática, industrializados na Zona Franca de Manaus, serão concedidos, até 29 de outubro de 1992, os incentivos fiscais e financeiros previstos na Lei n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, atendidos os requisitos estabelecidos no § 7º do art. 7º do Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, com a redação dada por esta lei.

§ 1º Após 29 de outubro de 1992, os bens referidos neste artigo, industrializados na Zona Franca de Manaus, quando internados em outras regiões do País, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos, de origem estrangeira e nele empregados, conforme coeficiente de redução estabelecido no § 1º do art. 7º do Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, com a redação dada pelo art. 1º desta lei.

§ 2º Os bens de que trata este artigo são isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na forma do art. 9º do Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, com a redação dada por esta lei.

[...]

Com a Lei n. 8.387/1991 pretendeu-se, pois, a submissão dos bens de informática produzidos na Zona Franca de Manaus aos incentivos fiscais e financeiros da Lei n. 8.248/1991, mediante o atendimento dos requisitos estabelecidos no § 7º do art. 7º do Decreto-Lei n. 288/1967, com a redação dada pela Lei n. 8.387/1991. Tal situação perduraria até 29 de outubro de 1992, já que, depois dessa data, o regime jurídico passaria a ser o preconizado pelo § 1º do art. 2º da Lei n. 8.387/1991.

A Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991 (Lei de Informática), apesar de não conter em seu texto nenhuma norma expressa submetendo à sua sistemática os bens de informática produzidos na Zona Franca de Manaus ou restringindo os benefícios concedidos àquela região pela redação original do Decreto-Lei n. 288/1967 (que foi recepcionada pela Constituição de 1988), pode ensejar a interpretação segundo a qual, por ser norma “maior” (mais abrangente) que a legislação da ZFM, prevaleceria sobre esta.

Tal raciocínio, contudo, não pode prosperar, consoante leciona Xavier de Albuquerque, ex-presidente do Supremo Tribunal Federal:

[...] é falso e descabido o preconceito, que consta haver-se insinuado, de ser “lei maior” a de informática¹¹ e, por isso, dever prevalecer sobre a da Zona Franca de Manaus. Lei Maior, assim em maiúsculas e em linguagem de juristas, todavia mais literária que jurídica, consta chamar-se apenas a Constituição. Nela, o qualificativo tem caráter absoluto e universal. Não é incabível, ainda assim, o seu uso, com caráter relativo e singular, se aposto a lei que, confrontada com outra de menor hierarquia, sobreleve sobre ela [...]. Aí, porém, há superioridade de uma sobre outra na escala de hierarquia das leis, o que positivamente não ocorre entre a Lei de Informática e a da Zona Franca.

Se houvéssemos de qualificar, para compará-las, as duas leis em questão, diríamos que elas guardam características semelhantes, só que em linha invertida. Com efeito, a Lei de Informática é *especialmente geral* e *materialmente especial*, no sentido de que sua incidência abrange a totalidade especial do território brasileiro, nela compreendida a porção em que situada a Zona Franca de Manaus, mas não alcança senão um segmento da economia, isto é, o setor de informática. Ao invés, a Lei da Zona Franca é *especialmente especial* - releve-se o embaraço da articulação oral - e *materialmente geral*, no oposto sentido de que incide apenas sobre a porção espacial do território nacional em que situada a Zona Franca, mas alcança a generalidade da economia que ali viceja, (grifos no original)¹²

Assim, interpretação da Lei n. 8.248/1991 que conclua ser o seu regime aplicável à ZFM deve ser afastada por afrontar o texto da Constituição de 1988 (arts. 40 e 92 do ADCT), que recepcionou a redação original do Decreto-Lei n. 288/1967.

Já a Lei n. 8.387/1991 violou expressamente a Constituição de 1988 ao:

11. O autor citado, no texto transcrito, refere-se à Lei n. 7.232, de 29 de outubro de 1984, que, anteriormente à Lei n. 8.248/1991, dispunha sobre a Política Nacional de Informática. Suas lições, no entanto, são perfeitamente aplicáveis à atual Lei de Informática.
12. ALBUQUERQUE, Xavier de. *Textos de direito público*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 72-73.

- a) excepcionar os bens de informática do regime jurídico geral previsto para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (quando alterou, em seu art. 1º, a redação do art. 7º e seu § 4º do Decreto-Lei n. 288/67);
- b) submeter, em seu art. 2º, *caput*, os bens de informática produzidos na Zona Franca de Manaus aos incentivos fiscais e financeiros da Lei n. 8.248/1991;
- c) instituir, em seu art. 2º, § 1º, um regime jurídico específico aos bens de informática produzidos na Zona Franca de Manaus.

Com efeito, a Lei Federal n. 8.387/1991 pretendeu trazer inovações ao conjunto de incentivos fiscais da ZFM existente à data da promulgação da CF/1988, o que não se afigura juridicamente possível, pois tal conjunto de incentivos foi encampado pelo art. 40 do ADCT (prorrogado pelo art. 92 do ADCT), tornando-se insuscetível de redução por legislação superveniente, como se pretendeu no caso presente.

O regime previsto na redação original do Decreto-Lei n. 288/67 (que, consoante observado anteriormente, não excluía os bens de informática do âmbito de aplicação dos incentivos da Zona Franca de Manaus), por integrar o regime jurídico anterior à CF/1988, foi encampado pelo art. 40 do ADCT, sendo, por tal razão, inalterável por legislação infra-constitucional.

Assim, na medida em que a Lei n. 8.387/1991 dispõe contrariamente ao regime encampado constitucionalmente, está contrariando os arts. 40 e 92 do ADCT, padecendo, pois, do vício de inconstitucionalidade.

Como se vê, as Leis Federais n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, e 8.387, de 30 de dezembro de 1991, violaram os arts. 40 e 92 do ADCT, pois pretenderam modificar o regime assegurado constitucionalmente à Zona Franca de Manaus, o que se afigura manifestamente inconstitucional, tal como atestado pela Justiça Federal/AM, que já teve oportunidade de reconhecer:

[...] a incompatibilidade das modificações introduzidas pelas Leis 8.387/91 e 8.248/91 quanto aos bens de informática produzidos na

Zona Franca de Manaus, pois o regime jurídico original a eles aplicado constitucionalizou-se com o art. 40 do ADCT, o qual manteve a Zona Franca com todas as suas características. O regime legal do Decreto-Lei n. 288/67 vigente quando do advento da Carta Magna de 1988 não excluía os bens de informática dos incentivos legais previstos para os bens aqui industrializados, e isto, como já dito, é ponto pacífico na jurisprudência. Não poderia legislação infraconstitucional modificar tal regime, sob pena de inconstitucionalidade. (grifo nosso)¹³

Demonstrada está, por todo o exposto, a inconstitucionalidade das Leis Federais n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, e 8.387, de 30 de dezembro de 1991, por violação aos arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da CF/1988.

4. Inconstitucionalidades da Lei Paulista n. 6.347, de 01 de março de 1989

A Lei n. 6.374, de 01 de março de 1989,¹⁴ do Estado de São Paulo, que “dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS”, ao estabelecer as alíquotas do citado imposto, assim preconiza:

Art. 34. As alíquotas do imposto, salvo as exceções previstas neste artigo, são:

I - 17% (dezessete por cento), nas operações ou prestações internas ou naquelas que se tenham iniciado no exterior;

[...]

§ 1º Nas operações ou prestações adiante indicadas, ainda que se tenham iniciado no exterior, são as seguintes as alíquotas:

[...]

13. Sentença proferida pela Juíza Federal Dra. Maria Lúcia Gomes da Silva, na Ação ordinária tributária n. 2001. 12540-1.

14. Publicada no *D.O.E.* de 02 de março de 1989.

7 - 12% (doze por cento), nas operações com implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, neste último caso, desde que não abrangidos pelo item 11 deste dispositivo, observadas a relação dos produtos alcançados e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo;¹⁵

[...]

11 - 7% (sete por cento) nas operações internas com os produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, fabricados por estabelecimento industrial abrangidos pelas disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, em 13 de dezembro de 2000, e suas alterações posteriores;

[...] (grifo nosso)

O citado dispositivo, como se vê, estipula duas alíquotas para as operações internas com os produtos da indústria de processamento eletrônico de dados:

a) 7% (sete por cento), quando tais produtos forem fabricados por estabelecimento industrial abrangido pelas disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991 (art. 34, § 1º, item 11);

b) 12% (doze por cento) para os demais casos, desde que constantes da relação de produtos alcançados e desde que observada a disciplina de controle estabelecida pelo Poder Executivo (art. 34, § 1º, item 7).

Considerando que, consoante exposto anteriormente, os bens de informática produzidos na Zona Franca de Manaus, a partir de 29 de outubro de 1992, não mais se sujeitavam ao regime da Lei Federal n. 8.248/1991 (mas a um regime jurídico específico, instituído Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991 - conforme disposto no § 1º do art. 2º desta lei), conclui-se que a Lei Paulista n. 6.374/1989 estabeleceu o seguinte:

15. Redação dada pelo inciso I do art. 1º da Lei n. 9.278, de 19 de dezembro de 1995, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 1996.

a) a alíquota será de 7%, quando os bens de informática forem fabricados por estabelecimento industrial estabelecido fora da Zona Franca de Manaus (regido pela Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991);

b) a alíquota será de 12%, quando os bens de informática forem fabricados por estabelecimento industrial estabelecido na Zona Franca de Manaus (regido pela Lei Federal n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991).

Para os bens de informática - que a Lei Paulista n. 6.374/1989 denomina “produtos da indústria de processamento eletrônico” - , quando fabricados sob o regime da Lei n. 8.248/1991 (portanto, produzidos em outras localidades do território nacional, *que não a Zona Franca de Manaus*), a alíquota do ICMS nas operações internas é de 7% (art. 34, § 1º, item 11, Lei Paulista n. 6.374/1989).

No caso, porém, de produtos da indústria de processamento eletrônico de dados não compreendidos no item 11 do § 1º do art. 34 da Lei n. 6.374/1989 (portanto, aqueles produzidos fora do regime da Lei n. 8.248/1991, que é o caso dos fabricados na ZFM), a alíquota é de 12% (art. 34, § 1º, item 7, Lei Paulista n. 6.374/1989).

Ao estabelecer o referido tratamento discriminatório, a referida legislação violou o art. 152 da Constituição Federal, assim redigido:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

O dispositivo transcrito, repetindo a Constituição pretérita,¹⁶ proíbe a distinção entre contribuintes, pela prestação de serviços

16. O inciso III do art. 20 da CF/1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 1/1969, tinha a seguinte redação: “III - Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino”. O dispositivo transcrito, no entanto, somente referia-se a *bens*, ao contrário do atualmente em vigor, que menciona *bens e serviços*.

ou fornecimento de bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Discorrendo sobre a norma constitucional em questão, assevera Ives Gandra Martins:

Tem-se declarado que o princípio da igualdade é aquele que exterioriza o princípio da capacidade contributiva, observação que efetivamente procede. O art. 152, portanto, consagra tal perfil, posto que interdita o estabelecimento de diversidade impositiva em razão da procedência ou do destino dos bens e serviços de qualquer natureza.¹⁷

No mesmo sentido é a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho:

O art. 152 estatui uma vedação que se destina a estados e municípios, não lhes sendo permitido estabelecer *barreiras fiscais* dentro do território nacional, eis que o mercado brasileiro é comum. O país é uno, embora politicamente dividido em estados, subdivididos em municípios. Não fora a regra vedatória, é bem possível que os Estados, para proteger suas respectivas economias, imaginassem fórmulas fiscais discriminatórias, em verdadeira “guerra fiscal” onde não faltariam leilões de favores tributários (...)

[...] O objeto da limitação, pois, cifra-se em obstar ‘políticas’ fiscais por parte de estados e municípios, capazes de ofender os espírito federativo e o mercado comum brasileiro quando assentadas em discriminações quanto à origem ou destino de serviços e mercadorias.¹⁸

Com tal dispositivo, procurou o constituinte evitar uma forma de “guerra” entre os integrantes da Federação.¹⁹

17. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. v. 6,1.1. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 231.

18. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 305.

19. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 254.

Leciona, a respeito, Misabel Derzi:

A Constituição de 1988 declara indissolúvel a união dos Estados, Distrito Federal e Municípios que compõem a República Federativa do Brasil (art. 1º). A unidade econômico-política do território nacional é de suma relevância [...] e tem reflexos no Direito Tributário, aí se apresentando por meio de princípios que coíbem os privilégios, as distinções e as preferências entre os entes políticos da Federação, pessoas ou bens, em razão de sua procedência ou destino [...].²⁰

No mesmo diapasão é a lição de Robinson Sakiyama Barreirinhas:

[...] iria mesmo contra o princípio federativo se um Estado tributasse as circulações de mercadorias originárias de outros Estados de maneira mais onerosa que a circulação das mercadorias produzidas localmente. Ou que um Município tributasse mais pesadamente as prestações de serviços prestados a partir de outros Municípios.

O incentivo da produção e da economia local é louvável, mas não pode ser feito com discriminação aos agentes econômicos de outras localidades, nos termos do art. 152 da CF.²¹

O Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de analisar a matéria, tendo asseverado o seguinte:

Tributário. ICMS. Benefício fiscal. Redução da carga tributária condicionada à origem da industrialização da mercadoria. Saídas internas com café torrado ou moído. Decreto n. 35.528/2004 do Estado do Rio de Janeiro. Violação do art. 152 da Constituição. É plausível a alegação de contrariedade à vedação ao estabelecimento de tratamento tributário diferenciado, em face da procedência ou do destino de bens ou serviços de qualquer natureza (art. 152 da Constituição), pois o Decreto n.

20. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 156.

21. BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Método, 2006, p. 173.

35.528/2004 do Estado do Rio de Janeiro condiciona a concessão do benefício fiscal de redução da carga tributária à origem da industrialização das mercadorias ali especificadas. (ADIN n. 3.389-MC, Rei. Min. Joaquim Barbosa, DJ 23 de junho de 2006)

Os itens 7 e 11 do § 1º do art. 34 da Lei Paulista n. 6.374, de 01 de março de 1989, instituíram, pois, tratamento tributário discriminatório para os produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, conflitando, por conseguinte, com a garantia constitucional assegurada à ZFM pelos arts. 40 e 92 do ADCT. Para que o incentivo setorial pudesse ser considerado compatível com a garantia constitucional da ZFM, seria necessário que a legislação tivesse previsto um regime jurídico mais favorável, aplicável às correspondentes atividades que forem desenvolvidas no âmbito da ZFM, o que, como se demonstrou, não é o caso.

O art. 34 examinado, ao conceder incentivo fiscal (alíquota reduzida) ao setor de bens de informática, instituindo tratamento prejudicial à ZFM, elimina a diferença de tratamento que compõe a característica protegida pelos arts. 40 e 92 do ADCT e conflita, por conseguinte, com essas disposições constitucionais.

Assim, resta plenamente demonstrada a manifesta inconstitucionalidade dos itens 7 e 11 do § 1º do art. 34 da Lei n. 6.374, de 01 de março de 1989, do Estado de São Paulo, por violação aos arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da CF/1988.

5. Inconstitucionalidade do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto Paulista n. 45.490, de 30 de novembro de 2000

O Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/SP), aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000,²² ao estabelecer as alíquotas do citado imposto, assim preconiza:

22. Publicado no *D.O.E.* de 1º de dezembro de 2000.

Art. 52. As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas nos arts. 53, 54 e 55, são:

[...]

I - nas operações ou prestações internas, ainda que iniciadas no exterior, 18% (dezoito por cento);

[...]

Art. 53. Aplica-se a alíquota de 7% (*sete por cento*) nas operações internas com os produtos adiante indicados, ainda que se tiverem iniciado no exterior:

[...]

III - produtos da *indústria de processamento eletrônico de dados*, fabricados por estabelecimento industrial *que estivesse abrangido pelas disposições do artigo 4º da Lei federal 8.248, de 23 de outubro de 1991*, na redação vigente em 13 de dezembro de 2000 e pela redação dada a esse artigo pela Lei n. 10.176, de 11 de janeiro de 2001 (Lei n. 6.374, art. 34, § 1º, 11, na redação da 10.709/00).²³

Art. 54. Aplica-se a alíquota de 72% (*doze por cento*) nas operações ou prestações internas com os produtos e serviços adiante indicados, ainda que se tiverem iniciado no exterior:

[...]

V - implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e *produtos da indústria de processamento eletrônico de dados*, neste último caso desde que *não abrangidos pelo inciso III do art. 53*, observadas a relação dos produtos alcançados e a disciplina de controle estabelecidas pelo Poder Executivo; (grifo nosso)

O RICMS/SP, como se vê, estipula duas alíquotas para as operações internas com os produtos da indústria de processamento eletrônico de dados:

a) 7% quando tais produtos forem fabricados por estabelecimento industrial abrangido pelas disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991 (art. 53, III);

23. Redação dada ao inciso III pelo inciso I do art. 1º do Decreto n. 45.644, de 26 de janeiro de 2001. com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2001.

b) 12% para os demais casos, desde que constantes da relação de produtos alcançados e desde que observada a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo (art. 54, V).

Considerando que, consoante exposto anteriormente, os bens de informática produzidos na Zona Franca de Manaus, a partir de 29 de outubro de 1992, não mais se sujeitavam ao regime da Lei Federal n. 8.248/1991 (mas a um regime jurídico específico, instituído Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991 - conforme disposto no § 1º do art. 2º desta lei), conclui-se que o RICMS/SP - repetindo a Lei paulista n. 6.374, de 01 de março de 1989 - estabeleceu o seguinte:

a) para os bens de informática - que o RICMS/SP denomina "produtos da indústria de processamento eletrônico" -, quando fabricados sob o regime da Lei n. 8.248/1991 (portanto, produzidos em outras localidades do território nacional que não a Zona Franca de Manaus), a alíquota do ICMS nas operações internas é de 7% (art. 53, III);

b) no caso, porém, de produtos da indústria de processamento eletrônico de dados não compreendidos no item 11 do § 1º do art. 34 da Lei n. 6.374/1989 (portanto, aqueles produzidos fora do regime da Lei n. 8.248/1991, que é o caso dos fabricados na ZFM), a alíquota é de 12% (art. 54, V).

O inciso III do art. 53 e o inciso V do art. 54 do RICMS/SP instituíram, pois, tratamento tributário discriminatório para os produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, caracterizando, assim, afronta ao art. 152 da CF/1988, que, como visto, proíbe a distinção entre contribuintes, pela prestação de serviços ou fornecimento de bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Ademais, ao eliminar a diferença de tratamento que compõe a característica da ZFM protegida pelos arts. 40 e 92 do ADCT, o RICMS/SP violou, de igual forma, as citadas disposições constitucionais.

Restou demonstrada, pois, a inconstitucionalidade do inciso III do art. 53 e do inciso V do art. 54 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000, por violação ao art. 152 da CF/1988 e aos arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

6. Inconstitucionalidade da Resolução SF n. 04/98, de 16 de janeiro de 1998

Regulamentando o disposto no item 7 do § 1º do art. 54 do antigo Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto n. 33.118, de 14 de março de 1991²⁴ - que reproduz o disposto no item 7 do § 1º do art. 34 da Lei paulista n. 6.374, de 01 de março de 1989 -, o Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo editou a Resolução SF n. 04, de 16 de março de 1998,²⁵ que estabelece, em seu Anexo III, a relação dos produtos da indústria de processamento eletrônico de dados tributáveis com a alíquota de 12%, dentre os quais o item 26 destaca o seguinte:

ANEXO m

Relação dos Produtos da Indústria de Processamento Eletrônico de Dados
- Alíquota 12%

Item	Discriminação	NBM/SH
26.	Monitor de Vídeo	8471.60.7

A partir da Resolução SF n. 04/98, de 16 de janeiro de 1998, extraem-se as seguintes conclusões:

- a) os monitores de vídeo eram considerados “produtos da indústria de processamento eletrônico de dados”;

24. O item 7 do § 1º do art. 54 do antigo Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (aprovado pelo Decreto n. 33.118, de 14 de março de 1991) corresponde ao inciso V do art. 54 do atual Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000).

25. Publicada no *D.O.E.* de 02 de janeiro de 1998.

- b) os monitores de vídeo, quando fabricados sob o regime da Lei n. 8.248/1991 (portanto, produzidos em outras localidades do território nacional que não a Zona Franca de Manaus), seriam tributados com a alíquota do ICMS nas operações internas de 7% (art. 34, § 1º, item 11, Lei Paulista n. 6.374/1989);
- c) os monitores de vídeo produzidos fora do regime da Lei n. 8.248/1991 (que é o caso dos fabricados na ZFM) seriam tributados com a alíquota do ICMS nas operações internas de 12% (art. 34, § 1º, item 7, Lei Paulista n. 6.374/1989).

A Resolução SF n. 04, de 16 de janeiro de 1998, ao regulamentar a item 7 do § 1º do art. 34 da Lei Paulista n. 6.374, de 01 de março de 1989, cometeu a mesma inconstitucionalidade da norma regulamentada, pois consagrou o tratamento tributário prejudicial para os produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, eliminando, por conseguinte, a diferença de tratamento que compõe a característica protegida pelos arts. 40 e 92 do ADCT.

7. Inconstitucionalidade das Resoluções SF n. 46, de 29 de dezembro de 2006, e SF n. 16, de 28 de março de 2007

Mais recentemente, o Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo editou a Resolução SF n. 46, de 29 de dezembro de 2006,²⁶ que, em seu art. 1º, assim dispôs:

Art. 1º. Fica revogado o item 26 do Anexo III da Resolução SF-4/98, de 16 de janeiro de 1998.

Tal revogação, consoante esclarece o art. 2º da Resolução SF n. 46, de 29 de dezembro de 2006, produziria efeitos a partir de 1º

26. Publicada no *D.O.E.* de 30 de dezembro de 2006. Ressalte-se que, apesar da Resolução SF n. 46, de 29 de dezembro de 2006, fazer referência em sua ementa ao “item 7 do § 1º do art. 54 do Regulamento do ICMS”, tal dispositivo corresponde ao *antigo* RICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto n. 33.118, de 14 de março de 1991, *que já não mais vigorava quando da edição da Resolução SF n. 46, de 29.12.2006*. A referência, no caso, deveria ser feita ao *inciso V do art. 54 do atual Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo* (aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000).

de abril de 2007. No entanto, editou-se a Resolução SF n. 16, de 28 de março de 2007, que adiou o início da eficácia da Resolução SF n. 46/2006 para 01 de maio de 2007.

A supressão do item 26 do Anexo III da Resolução SF-4/98, de 16 de janeiro de 1998, afasta os monitores da disciplina do item 7 do § 1º do art. 34 da Lei paulista n. 6.374, de 01 de março de 1989, vale dizer, da aplicação da alíquota de 12% nas operações internas e, assim, quando tais produtos forem fabricados por estabelecimento industrial e estabelecido na Zona Franca de Manaus (por não ser abrangido pelas disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991) sujeitar-se-ão à alíquota de 17% nas operações internas (art. 34,1, da Lei paulista n. 6.374, de 01 de março de 1989) (ou de 18% - art. 52,1, do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000) e não de 7%, aplicável quando tais produtos forem praticados em outras partes do País.

Assim, pelo exposto, evidencia-se a inconstitucionalidade da Resolução SF n. 46, de 29 de dezembro de 2006, e da Resolução SF n. 16, de 28 de março de 2007, por violação aos arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da CF/1988.

8. Conclusões

Por tudo quanto foi exposto no presente estudo, tem-se por plenamente demonstrada a inconstitucionalidade das Leis Federais n. 8.248, de 23 de outubro de 1991 (conhecida como Lei de Informática) e n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991, da Lei n. 6.374, de 01 de março de 1989, do Estado de São Paulo, e do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000), bem como das Resoluções SF n. 04/98, de 16 de janeiro de 1998, n. 46, de 29 de dezembro de 2006, e n. 16, de 28 de março de 2007, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, por afronta aos arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da CF/1988, que asseguram especial proteção à Zona Franca de Manaus, mediante a manutenção de seu regime diferenciado pelo prazo de 35 anos a partir da promulgação

da Constituição, sendo que a Lei Paulista n. 6.374/1989 e o RICMS/SP afrontam, ainda, o disposto no art. 152 da CF/1988.

9. Bibliografia

ALBUQUERQUE, Xavier de. *Textos de direito público*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Método, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro; TAVARES, André Ramos. *As tendências do direito público no limiar de um novo milênio*. São Paulo: Saraiva, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6. t. I. São Paulo: Saraiva, 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CRUZ, Vera Carla Nelson de Oliveira. Redução dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus: inconstitucionalidade. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 23. São Paulo: Revista dos Tribunais, abr.-jun./1998, p. 64-66.

GRECO, Marco Aurélio. Reedição de medidas provisórias e abuso do poder de legislar - Incentivos à informática e ZFM (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 66, São Paulo: Dialética, mar./2001, p. 130-156.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.