

INCENTIVOS FISCAIS NA IMPORTAÇÃO DE BENS ESTRANGEIROS NA ZONA FRANCA DE MANAUS

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professor da Faculdade de Direito e do Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGDir) da Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Advogado.

Artigo recebido em 24.02.2025 e aprovado em 17.03.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A criação da ZFM 3 A recepção da ZFM pela CF/1988 4 Incentivos fiscais atualmente existentes na entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM 4.1 Isenção do Imposto de Importação (I.I.) 4.1.1 Saída da mercadoria importada com destino ao exterior 4.1.2 Saída da mercadoria importada para outros pontos do território nacional 4.1.3 Reimportação 4.2 Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) 4.2.1 Saída do produto importado com destino ao exterior 4.2.2 Saída do produto importado para outros pontos do território nacional 4.2.3 Reimportação 4.3 Suspensão da contribuição ao PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação 5 A ZFM, as importações e a reforma tributária (EC 132/2023 e LC 214/2025): a manutenção do diferencial competitivo da ZFM 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: A Zona Franca de Manaus exerce um papel de destaque como mecanismo de redução das disparidades inter-regionais, ao atuar como instrumento de atração de investimentos para uma região que não teria, por si só, condições de atraí-los e, por conseguinte, de desenvolver-se no mesmo ritmo das regiões do País de maiores potencialidades. Contudo, apesar da notória importância da ZFM para o propósito do desenvolvimento nacional – evidenciada, consoante exposto, pela expressa garantia assegurada àquela região pelo Texto Constitucional –, “suas características de área [...] de incentivos fiscais” (expressão retirada do enunciado no *caput* do art. 40 do ADCT da CF/1988) não têm recebido dos estudiosos a devida atenção, apresentando-se pequena a produção doutrinária a seu respeito. Assim, o presente artigo tem a despretensiosa intenção de colaborar, ainda que minimamente, no preenchimento dessa lacuna, traçando as linhas gerais dos incentivos fiscais concedidos às operações de entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM.

PALAVRAS-CHAVE: Zona Franca de Manaus. Incentivos. Importação.

TAX INCENTIVES FOR THE IMPORT OF FOREIGN GOODS IN THE MANAUS FREE TRADE ZONE

CONTENTS: 1 Introduction 2 Creation of the ZFM 3 Reception of the ZFM by the 1988 Federal Constitution 4 Tax incentives currently in force for the entry of foreign goods into the ZFM 4.1 Exemption from Import Tax (I.I.) 4.1.1 Exit of imported goods bound for abroad 4.1.2 Exit of imported goods to other points in the national territory 4.1.3 Reimportation 4.2 Exemption from the Tax on Industrialized Products (IPI) 4.2.1 Exit of imported product bound for abroad 4.2.2 Exit of imported product to other points in the national territory 4.2.3 Reimportation 4.3 Suspension of the contribution to PIS/Pasep-Importation and Cofins-Importation 5 The ZFM, imports, and tax reform (EC 132/2023 and LC 214/2025): maintaining the competitive edge of the ZFM 6 Conclusion 7 References.

ABSTRACT: The Manaus Free Trade Zone plays a prominent role as a mechanism for reducing inter-regional disparities, by acting as an instrument for attracting investment to a region that would not, on its own, be able to attract it and, therefore, develop at the same pace as the regions of the country with greater potential. However, despite the well-known importance of the ZFM for the purpose of national development – evidenced, as explained, by the express guarantee assured to that region by the Constitution –, “its characteristics as an area [...] of tax incentives” (expression taken from the statement in the caput of art. 40 of the ADCT of the CF/1988) have not received due attention from scholars, and there has been little doctrinal production on the subject. Thus, this article has the unpretentious intention of collaborating, even if minimally, in filling this gap, by outlining the general lines of the tax incentives granted to operations involving the entry of foreign goods into the ZFM.

KEYWORDS: Manaus Free Trade Zone. Incentives. Import.

1 INTRODUÇÃO

A Zona Franca de Manaus (ZFM) foi criada pelo Decreto-lei n. 288, de 28.02.1967, com a finalidade de ser um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam o desenvolvimento da Amazônia, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos.

Os benefícios fiscais da ZFM podem ser classificados em quatro grupos, conforme a operação em relação a qual incidam. Temos, assim: (i) incentivos na entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM; (ii) incentivos na remessa de mercadorias nacionais para a ZFM; (iii) incentivos na saída de mercadorias produzidas na ZFM para qualquer ponto do território nacional; (iv) incentivos na exportação de mercadorias da ZFM para o exterior¹.

1. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Sistema tributário da Zona Franca de Manaus*. Curitiba: Instituto Memória – Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019. p. 43.

É sobre o primeiro grupo de incentivos mencionados que versa o presente estudo, que não tem a pretensão de esgotar o tema, mas, apenas, a de traçar os contornos gerais de tal quadro de benefícios, inclusive na perspectiva da reforma tributária (EC 132/2023 e LC 214/2025).

2 A CRIAÇÃO DA ZFM

A ZFM, em seu modelo original, foi instituída pela Lei n. 3.173, de 06.06.1957, regulamentada pelo Decreto n. 47.757, de 02.12.1960.

De acordo com o art. 12 da Lei n. 3.173/1957, a ZFM era considerada empreendimento coordenado com o “Plano de Valorização Econômica da Amazônia”, previsto no art. 199 da Constituição de 1946.

Na forma em que foi concebida originariamente, a ZFM tornou-se inoperante por falta de infraestrutura, não tendo chegado efetivamente a operar, o que somente veio a acontecer com a edição do Decreto-lei n. 288, de 28.02.1967, regulamentado pelo Decreto n. 61.244, de 28.08.1967².

Ressalte-se que o Decreto-lei n. 288/1967 entrou em vigor no período de *vacatio constitutionis* da CF/1967, razão pela qual o regime constitucional a ele aplicável, em sua origem, era o da CF/1946 e, em matéria tributária, o da Emenda Constitucional n. 18/1965.

O Decreto-lei n. 288/1967 define a ZFM em seu art. 1º, assim redigido: “A Zona Franca de Manaus é 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”.

Como se vê no dispositivo transcrito, a *definição* propriamente dita do que vem a ser a ZFM encontra-se apenas na sua primeira parte: trata-se de “uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais”.

2. Apesar da ementa do Decreto-lei n. 288/1967 estatuir que “[a]ltera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus”, o citado decreto-lei, em verdade, não modificou a redação de nenhum dispositivo da lei por ele mencionada, que, aliás, restou revogada expressamente por ele (art. 48, § 2º).

A segunda parte do dispositivo em questão indica a *finalidade* da instituição da referida Zona: criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam o desenvolvimento daquela região, conforme observa Ives Gandra:

A ideia de centrar em Manaus este foco de desenvolvimento para atrair empresas, que compensariam a distância entre os centros de produção do País e dos mercados com os incentivos outorgados, desfazendo-se a imagem de que a Amazônia deveria ser apenas um “museu do índio” e limitar-se a trabalhar com produtos naturais ou artesanais, levou o governo militar à edição do Decreto-lei n. 288/1967 [...]³.

A terceira e última parte do enunciado sob exame expõe a *razão*, o motivo que conduziu à criação da ZFM: os fatores locais e a grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos. Sobre tal aspecto, leciona Ives Gandra:

[...] sem incentivos fiscais, não se promove o desenvolvimento de regiões distantes dos centros naturais de obtenção das matérias-primas necessárias ou de mão de obra especializada, assim como afastadas dos mercados consumidores.

Em outras palavras, as regras de mercado tendem a facilitar a concentração econômica, pelo princípio do custo menor, junto às fontes de matéria-prima, de fornecimento de mão de obra especializada, de captação tecnológica ou de mercados estáveis, dificultando que as áreas distantes e pouco desenvolvidas possam quebrar a dinâmica da natural evolução econômica.

Os estímulos fiscais são, portanto, o melhor instrumento de reequilíbrio para que o custo maior da produção distante das fontes de fornecimento de matéria-prima e mão de obra especializada ou de remessa de produtos ou de prestação de serviços, seja compensado por uma tributação menor ou até inexistente⁴.

3. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Disciplina tributária da Zona Franca de Manaus. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 26, p. 246-247, 2011. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1533/1023>. Acesso em: 7 out. 2024.
4. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenção concedida a prazo certo e revogada antes de seu decurso – Violação dos artigos 178 do CTN, 153, § 3º da EC n. 1/69, 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal e 40 de suas Disposições Transitórias – Parecer. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A Constituição aplicada*. Belém: Cejup, 1989. v. 1, p. 39-40.

3 A RECEPÇÃO DA ZFM PELA CF/1988

O êxito da ZFM enquanto modelo de desenvolvimento regional mereceu o explícito reconhecimento do Poder Constituinte Originário responsável pela Carta Brasileira promulgada em 05.10.1988, que, no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), garantiu sua manutenção até o ano de 2013 nos seguintes termos: “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”⁵.

Tal disposição evidencia que, ainda em 1988 – portanto, mais de vinte anos após a criação da ZFM –, permanecia o interesse nacional na manutenção e na proteção daquela área incentivada.

Quinze anos após a promulgação Constituição de 1988, a importância da ZFM como propiciadora do desenvolvimento econômico da Região Amazônica foi reconhecida uma vez mais, agora pelo Poder Constituinte Derivado, que promulgou a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, introduzindo, no ADCT, o art. 92, que acresceu *dez anos* ao prazo fixado no art. 40 do ADCT, tendo prorrogado, assim, o prazo da garantia constitucional outorgada à ZFM. Tal emenda, observa Ives Gandra, “ao prorrogar para 2023 o prazo dos estímulos mencionados na lei, de rigor confirmou a importância estratégica que a região assume no sentido de povoar e desenvolver área, que, por suas riquezas naturais, é tão cobiçada por todo o mundo”⁶.

Também por obra do Poder Constituinte Derivado adveio a Emenda Constitucional n. 83, de 05.08.2014, que incluiu, no ADCT, o art. 92-A, o qual acresceu *cinquenta anos* ao prazo de vigência da proteção constitucional à ZFM.

Para Ives Gandra, o Decreto-lei n. 288/1967 foi recepcionado pela CF/1988 com *eficácia de lei complementar* por ser lei condicionante de legislação ordinária:

5. A atual Constituição brasileira é a única, em toda a história constitucional do País, na qual foi feita expressa menção à ZFM.
6. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Permissão de uso. Direitos autorais são serviços considerados como insumos, que, quando tributados, geram direito a crédito no regime jurídico do PIS/Cofins – disciplina constitucional para as empresas situadas na Zona Franca de Manaus – Parecer. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Tributação na Zona Franca de Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM*. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 183.

“o DL n. 288/1967, com eficácia de lei complementar naquilo que suas normas condicionaram a produção normativa de todos os entes da Federação, passou a ser norma constitucional, a partir do art. 40 do ADCT [...]”⁷.

4 INCENTIVOS FISCAIS ATUALMENTE EXISTENTES NA ENTRADA DE MERCADORIAS ESTRANGEIRAS NA ZFM

Os incentivos concedidos às operações de entradas de mercadorias estrangeiras na Zona Franca de Manaus são, basicamente: (a) a isenção do Imposto de Importação (I.I.); (b) a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); e (c) a suspensão da contribuição ao PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação⁸. Vejamos, separadamente, cada um deles.

4.1 Isenção do Imposto de Importação (I.I.)

O Imposto de Importação (I.I.), de competência da União (art. 153, I, da CF), tem como fato gerador a realização de operação de *importação de produtos estrangeiros*⁹.

Todavia, de acordo com o art. 3º do Decreto-lei n. 288/1967, a entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca de Manaus, para as finalidades arroladas no referido dispositivo, é *isenta do I.I.*:

Art. 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer

7. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Disciplina tributária da Zona Franca de Manaus. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 26, p. 246 e 249, 2011. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1533/1023>. Acesso em: 7 out. 2024.

8. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Sistema tributário da Zona Franca de Manaus*. Curitiba: Instituto Memória – Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019. p. 43-44.

9. De acordo com o art. 19 do CTN, o Imposto de Importação de produtos estrangeiros “tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”. Em verdade, tal dispositivo confundiu o *critério material* da regra-matriz de incidência do referido imposto (importar produtos estrangeiros) com o *critério temporal* da citada regra-matriz (a entrada dos tais produtos no território nacional). Incorre no mesmo equívoco o *caput* do art. 1º do Decreto-lei n. 37, de 18.11.1966, que, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 2.472, de 01.09.1988, assim dispõe: “O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional”.

natureza e a estocagem para reexportação, *será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados. (grifos nossos)*¹⁰.

Como se vê, tal isenção é *condicionada* à efetiva aplicação das mercadorias nas finalidades indicadas e ao cumprimento das demais condições e dos requisitos estabelecidos pelo Decreto-lei n. 288/1967 e pela legislação complementar¹¹.

É interessante observar que a Lei n. 8.032, de 12.04.1990, em seu art. 1º, revogou as isenções e reduções do I.I. de bens de procedência estrangeira, ressalvadas as hipóteses previstas nos arts. 2º a 6º do mesmo diploma legal. Dentre tais exceções, merece destaque, por interessar ao tema deste trabalho, a do art. 4º da citada lei, que assim dispõe:

Art. 4º Fica igualmente assegurado às importações efetuadas para a Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental o tratamento tributário previsto nos arts. 3º e 7º do Decreto-lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, e no art. 2º do Decreto-lei n. 356, de 15 de agosto de 1968, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto-lei n. 1.435, de 16 de dezembro de 1975. (grifos nossos).

O art. 4º da Lei n. 8.032/1990, como se vê, assegurou às importações efetuadas para a ZFM a manutenção da isenção do I.I. Tal enunciado, ao “garantir” o tratamento tributário previsto no Decreto-lei 288/1967, é despidendo, pois a aplicação dos incentivos fiscais que integram o citado regime jurídico até 2013 já era assegurada pelo art. 40 do ADCT (atualmente prorrogada até 2073 pelo art. 92-A do ADCT, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 83/2014)¹².

10. No mesmo sentido é o disposto no *caput* do art. 505 do Decreto n. 6.759, de 05.02.2009 (Regulamento Aduaneiro). De acordo com o art. 177 do referido decreto, a entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM com isenção do imposto de importação será feita com observância do disposto no art. 504 do mesmo diploma. Trata-se, segundo nos parece, de uma equivocada remissão, pois o dispositivo que deve ser observado é o art. 505, anteriormente referido.

11. Nesse sentido é o disposto no § 2º do art. 505 do Decreto n. 6.759, de 05.02.2009 (Regulamento Aduaneiro). Confira-se, a respeito da citada isenção do I.I. (mas aplicável igualmente à do IPI), o seguinte julgado do TRF da 1ª Região: “Nos termos do Decreto-lei 288/1967, não é o simples fato de se importar uma mercadoria para a Zona Franca de Manaus que fará com que ela se torne isenta do imposto de importação. A isenção de que trata tal decreto é relativa a determinado produto e condicionada, por vezes, à destinação que ele assume após entrar no território nacional” (TRF 1ª Região, REO 0074785-65.2000.4.01.0000/AM, Oitava Turma, Rel. Des. Fed. Maria do Carmo Cardoso, e-DJF1 17.12.2010, p. 2.216).

12. Igualmente desnecessário, e pelo mesmo motivo, é o enunciado da alínea “m” do inciso II do art. 136 do Decreto n. 6.759, de 05.02.2009 (Regulamento Aduaneiro), que dispõe: “Art.

Estão excluídas da isenção do I.I. as importações para a ZFM das mercadorias arroladas no § 1º do art. 3º do Decreto-lei 288/1967 (com redação dada pela Lei n. 8.387, de 30.12.1991), a saber: armas e munições; fumo; bebidas alcoólicas¹³; automóveis de passageiros; produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo, quanto a estes (posições 3303 a 3307 da Tarifa Aduaneira do Brasil – TAB), se destinados, exclusivamente, a consumo interno na ZFM ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com Processo Produtivo Básico (PPB)¹⁴.

4.1.1 Saída da mercadoria importada com destino ao exterior

A Lei n. 11.196, de 21.11.2005, acrescentou um § 3º ao art. 3º do Decreto-lei n. 288/1967, dispondo que as mercadorias entradas na ZFM e beneficiadas com a isenção do I.I. e posteriormente destinadas à *exportação para o exterior*, ainda que usadas, têm direito à manutenção daquele incentivo.

136. São concedidas isenções ou reduções do imposto de importação: [...] II – aos casos de: [...] m) importações efetuadas para a Zona Franca de Manaus e para a Amazônia Ocidental (Lei n. 8.032, de 1990, art. 4º)”. Ora, a isenção para tais operações, como visto, já existia em decorrência do art. 3º do Decreto-lei n. 288/1967, recepcionado pelo ADCT da Constituição de 1988 (arts. 40, 92 e 92-A).

13. Confira-se, a respeito, o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça: “IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. DECRETO-LEI N. 288/67. BEBIDAS ALCOÓLICAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO À CORTE A *QUO*. ART. 535, II, DO CPC. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. MALTE DE CEVADA E LÚPULO EM FLOR SECO. ISENÇÃO. EXCEÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA. [...] III – Restou estabelecido, na decisão embargada, que constituindo as matérias importadas, ‘malte de cevada’ e ‘lúpulo em flor seco’, subprodutos para fabricação de bebidas alcoólicas, subsumem-se elas na exceção à isenção do imposto de importação para os produtos destinados à Zona Franca de Manaus, prevista no § 1º do artigo 3º do Decreto-lei n. 288/67. IV – Embargos de declaração rejeitados” (EDcl no REsp 963.213/AM, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 11.12.2007, *DJe* 27.03.2008).
14. No mesmo sentido é o disposto no § 1º do art. 505 do Decreto n. 6.759, de 05.02.2009 (Regulamento Aduaneiro). Ressalte-se que na redação original do § 1º do art. 3º do Decreto-lei 288/1967, estavam excluídas da citada isenção do I.I. apenas as importações das seguintes mercadorias: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros. No mesmo sentido já dispunha o art. 1º do Decreto-lei n. 340, de 22.12.1967.

4.1.2 Saída da mercadoria importada para outros pontos do território nacional

As mercadorias de origem estrangeira estocadas na ZFM, “quando saírem desta para comercialização em qualquer ponto do território nacional, ficam sujeitas ao pagamento de todos os impostos de uma importação de exterior, a não ser nos casos de isenção prevista em legislação específica” (art. 6º do Decreto-lei n. 288/1967).

No mesmo sentido é o disposto no *caput* do art. 37 do Decreto-lei n. 1.455, de 07.04.1976, com a redação determinada pela Lei n. 8.387, de 30.12.1991:

Art. 37. As mercadorias estrangeiras importadas para a Zona Franca de Manaus, quando desta saírem para outros pontos do Território Nacional, ficam sujeitas ao pagamento de todos os impostos exigíveis sobre importações do exterior¹⁵.

Assim, por força dos mencionados dispositivos, a saída da ZFM de mercadorias anteriormente importadas por empresa lá estabelecida, para outra parte do território nacional, *está sujeita ao pagamento do I.I.*, consoante já reconheceu o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SÚMULA 284/STF. DISSÍDIO NÃO DEMONSTRADO. ZONA FRANCA DE MANAUS – ZFM. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – II. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. ISENÇÃO. SAÍDA DE MERCADORIAS DA ZFM. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

[...]

3. Sendo a Zona Franca de Manaus – ZFM uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais (art. 1º, do Decreto-lei n. 288/67), a saída da ZFM da mercadoria importada com isenção equivale, sob o ponto de vista tributário, a uma nova importação, agora tributada (art. 37, do Decreto-lei n. 1.455/76 e o art. 6º, do Decreto-lei n. 288/67). Desse modo, o fato gerador do Imposto de Importação – II e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI é a saída dos bens da área da Zona Franca de Manaus.

15. No mesmo sentido é o disposto no *caput* do art. 509 do Decreto n. 6.759, de 05.02.2009 (Regulamento Aduaneiro). Ressalte-se que o parágrafo único do citado dispositivo excetua do disposto no *caput*, relativamente ao pagamento dos impostos, as seguintes hipóteses: (a) bagagem de viajante; (b) internação de produtos industrializados na ZFM com insumos estrangeiros; (c) saída, para a Amazônia Ocidental, de produtos compreendidos na pauta a que se refere o art. 516 do Decreto 6.759/2009; e (d) saída de mercadorias para as áreas de livre comércio (ALC) localizadas na Amazônia Ocidental.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 834.401/AM, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19.08.2010, *DJe* 28.09.2010)¹⁶.

Assim, o art. 6º do Decreto-lei 288/1967 e o art. 37 do Decreto-lei 1.455/1976 permitem a saída de bens importados que ingressaram na ZFM para outros pontos do território nacional, *desde que efetuado o pagamento dos impostos exigíveis sobre importações do exterior*.

4.1.3 Reimportação

O I.I., consoante exposto, incide sobre a importação de produtos estrangeiros (art. 153, I, da CF). De acordo com o § 1º do art. 1º do Decreto-lei n. 37, de 18.11.1966 (neste incluído pelo Decreto-lei n. 2.472, de 01.09.1988), para fins de incidência do referido imposto, considera-se também estrangeira a *mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retornar ao País*, ressalvadas as exceções previstas no mesmo dispositivo.

Nos termos do art. 5º do Decreto-lei n. 1.435, de 16.12.1975, os produtos nacionais exportados para o exterior e, posteriormente, importados através da ZFM, não usufruem dos benefícios fiscais estabelecidos pelo Decreto-lei 288/1967¹⁷.

Isto porque o art. 3º do Decreto-lei n. 288/1967, ao conceder isenção à entrada de mercadorias na Zona Franca, somente o faz em relação às “mercadorias estrangeiras”. Assim, considerando que as disposições que outorgam isenção devem ser interpretadas literalmente (art. 111, II, CTN), não comportando, pois, interpretação extensiva, conclui-se que a referida isenção *não contempla as mercadorias nacionais exportadas, que retornem ao País*.

Ademais, ressalte-se que o anteriormente citado § 1º do art. 1º do Decreto-lei n. 37/1966 considera como estrangeira a mercadoria nacional exportada *apenas para fins de incidência do imposto de importação*, não para o fim de concessão de isenção relativa ao referido tributo.

Portanto, conclui-se que a isenção do I.I. somente alcança as *importações* através da ZFM, mas não as operações de *reimportação*.

16. No mesmo sentido: STJ, REsp 390.176/PA, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, j. 02.03.2004, *DJ* 05.05.2004, p. 147.

17. No mesmo sentido é o disposto no § 3º do art. 505 do Decreto n. 6.759, de 05.02.2009 (Regulamento Aduaneiro).

4.2 Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União (art. 153, IV, da CF), tem como fato gerador, segundo o CTN (art. 46, I), o desembaraço aduaneiro dos produtos industrializados, *quando de procedência estrangeira*¹⁸.

Todavia, de acordo com o art. 3º do Decreto-lei n. 288/1967, a entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca de Manaus, para as finalidades arroladas no referido dispositivo, *é isenta do IPI*:

Art. 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, *será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados. (grifos nossos)*¹⁹.

Consoante se infere da leitura do dispositivo transcrito, as importações realizadas por sujeitos estabelecidos na ZFM somente serão isentas do IPI se as mercadorias estrangeiras forem destinadas a uma das *finalidades* expressamente indicadas no dispositivo transcrito e desde que cumpram as demais condições e os requisitos estabelecidos pelo Decreto-lei n. 288/1967 e pela legislação complementar²⁰.

Ressalte-se que a Lei n. 8.032, de 12.04.1990, em seu art. 1º, revogou as isenções e reduções do IPI que beneficiassem bens de procedência estrangeira, ressalvadas as hipóteses previstas nos arts. 2º a 6º do mesmo diploma legal. Dentre tais exceções, merece destaque, por interessar ao tema do presente estudo, a do art. 4º da citada lei, que assim dispõe:

Art. 4º *Fica igualmente assegurado às importações efetuadas para a Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental o tratamento tributário previsto nos arts. 3º e 7º do Decreto-lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, e no art. 2º do Decreto-lei n. 356, de 15*

18. Em verdade, o art. 46 do CTN o confundiu o *critério material* da regra-matriz de incidência do referido imposto (no caso específico: importar produtos industrializados do exterior) com o *critério temporal* da citada regra-matriz (o desembaraço aduaneiro dos tais produtos).

19. No mesmo sentido é o disposto no *caput* do art. 505 do Decreto n. 6.759, de 05.02.2009 (Regulamento Aduaneiro).

20. Nesse sentido é o disposto no § 2º do art. 505 do Decreto n. 6.759, de 05.02.2009 (Regulamento Aduaneiro).

de agosto de 1968, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto-lei n. 1.435, de 16 de dezembro de 1975. (grifos nossos).

O art. 4º da Lei 8.032/1990, como se vê, assegurou às importações efetuadas para a ZFM a manutenção da isenção do IPI. Tal enunciado, ao “garantir” o tratamento tributário previsto no Decreto-lei 288/1967, é despiciendo, pois a aplicação dos incentivos fiscais que integram o citado regime jurídico até 2013 já havia sido assegurada pelo art. 40 do ADCT (atualmente prorrogada até 2073 pelo art. 92-A do ADCT).

Estão excluídas da isenção do IPI as importações para a ZFM dos produtos arrolados no § 1º do art. 3º do Decreto-lei 288/1967 (com redação dada pela Lei n. 8.387, de 30.12.1991), a saber: armas e munições; fumo; bebidas alcoólicas; automóveis de passageiros; produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo, quanto a estes (posições 3303 a 3307 da Tarifa Aduaneira do Brasil – TAB), se destinados, exclusivamente, a consumo interno na ZFM ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com Processo Produtivo Básico (PPB)²¹.

4.2.1 Saída do produto importado com destino ao exterior

A Lei n. 11.196, de 21.11.2005, acrescentou um § 3º ao art. 3º do Decreto-lei 288/1967, dispondo que os produtos entrados na ZFM com isenção do IPI e posteriormente destinados à exportação para o exterior, ainda que usados, têm direito à manutenção daquele incentivo.

4.2.2 Saída do produto importado para outros pontos do território nacional

Os produtos de origem estrangeira estocados na ZFM, “quando saírem desta para comercialização em qualquer ponto do território nacional, ficam sujeitos ao pagamento de todos os impostos de uma importação de exterior, a não ser nos casos de isenção prevista em legislação específica” (art. 6º do Decreto-lei 288/1967).

21. No mesmo sentido é o disposto no § 1º do art. 505 do Decreto n. 6.759, de 05.02.2009 (Regulamento Aduaneiro). Ressalte-se que na redação original do § 1º do art. 3º do Decreto-lei 288/1967, estavam excluídas da citada isenção do IPI apenas as importações das seguintes mercadorias: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros. No mesmo sentido já dispunha o art. 1º do Decreto-lei n. 340, de 22.12.1967.

No mesmo sentido é o disposto no *caput* do art. 37 do Decreto-lei n. 1.455, de 07.04.1976, com a redação determinada pela Lei n. 8.387, de 30.12.1991: “Art. 37. As mercadorias estrangeiras importadas para a Zona Franca de Manaus, quando desta saírem para outros pontos do Território Nacional, ficam sujeitas ao pagamento de todos os impostos exigíveis sobre importações do exterior”²².

Assim, por força dos mencionados dispositivos, a saída da ZFM de mercadorias anteriormente importadas por empresa lá estabelecida, para outra parte do território nacional, *exige o pagamento do IPI*, consoante já reconheceu o Superior Tribunal de Justiça²³.

Assim, o art. 6º do Decreto-lei 288/1967 e o art. 37 do Decreto-lei 1.455/1976 permitem a saída de bens importados que ingressaram na ZFM para outros pontos do território nacional, *desde que efetuado o pagamento dos impostos exigíveis sobre importações do exterior*.

4.2.3 Reimportação

Consoante dispõe o art. 5º do Decreto-lei n. 1.435, de 16.12.1975, os produtos nacionais exportados para o exterior e, posteriormente, importados através da ZFM, não usufruem dos benefícios fiscais estabelecidos pelo Decreto-lei 288/1967²⁴.

É que o art. 3º do Decreto-lei n. 288/1967, ao conceder isenção à entrada de mercadorias na Zona Franca, somente o faz em relação às “mercadorias estrangeiras”.

Por conseguinte, e levando em conta que os enunciados que concedem isenção devem ser interpretados literalmente (art. 111, II, CTN), conclui-se que a referida isenção do IPI somente alcança as *importações* através da ZFM, mas

22. No mesmo sentido é o disposto no *caput* do art. 509 do Decreto n. 6.759, de 05.02.2009 (Regulamento Aduaneiro). Ressalte-se que o parágrafo único do citado dispositivo excetua do disposto no *caput*, relativamente ao pagamento dos impostos, as seguintes hipóteses: (a) bagagem de viajante; (b) internação de produtos industrializados na ZFM com insumos estrangeiros; (c) saída, para a Amazônia Ocidental, de produtos compreendidos na pauta a que se refere o art. 516 do Decreto 6.759/2009; e (d) saída de mercadorias para as áreas de livre comércio (ALC) localizadas na Amazônia Ocidental.

23. Nesse sentido: REsp 390.176/PA, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, j. 02.03.2004, DJ 05.05.2004, p. 147; REsp 834.401/AM, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19.08.2010, DJe 28.09.2010.

24. No mesmo sentido é o disposto no § 3º do art. 505 do Decreto n. 6.759, de 05.02.2009 (Regulamento Aduaneiro).

não as operações de *reimportação*, isto é, as mercadorias nacionais exportadas, que retornem ao País.

4.3 Suspensão da contribuição ao PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação

O PIS (Programa de Integração Social) foi instituído pela Lei Complementar n. 7, de 07.09.1970. Separadamente, instituiu-se o Pasep (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), criado pela Lei Complementar n. 8, de 03.12.1970. A partir de 01.07.1976, os fundos constituídos com os recursos do PIS e do Pasep foram unificados sob a denominação de PIS/Pasep.

A Cofins (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) foi instituída pela Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991, em substituição à contribuição ao Finsocial (Fundo de Investimento Social), que fora criada pelo Decreto-lei n. 1.940, de 25.05.1982.

No que tange à contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, a Lei n. 10.865, de 30.04.2004, instituiu a contribuição ao PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação a incidir na importação de produtos estrangeiros (art. 1º, *caput*).

A contribuição ao PIS/Pasep-Importação foi instituída com fundamento no art. 149, § 2º, II, da CF, assim redigido:

Art. 149.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

[...]

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Inciso com redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)

Já a Cofins-Importação foi instituída com fundamento no art. 195, IV, da CF, assim redigido:

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:

[...]

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Inciso incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)

As empresas localizadas na Zona Franca de Manaus podem importar, com *suspensão* do pagamento das citadas contribuições federais:

- a) bens a serem empregados, pelo importador, na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa, de que trata o art. 5º-A da Lei n. 10.637, de 30.12.2002²⁵ (art. 14, § 1º, da Lei 10.865/2004);
- b) matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa (art. 14-A da Lei 10.865/2004, incluído pela Lei n. 10.925, de 23.07.2004)²⁶;
- c) máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, para incorporação ao ativo imobilizado (art. 50, *caput*, da Lei n. 11.196, de 21.11.2005)²⁷.

25. Lei n. 10.637, de 30.12.2002, art. 5º-A: “Ficam reduzidas a o (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa”.

26. Lei n. 10.996, de 15.12.2004, art. 5º: “A suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep incidente na importação de produtos estrangeiros ou serviços e da Cofins devida pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior, prevista nos arts. 14, § 1º, e 14-A da Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004, será resolvida mediante a aplicação de alíquota o (zero), quando as mercadorias importadas forem utilizadas em processo de fabricação de matérias-primas, produtos industrializados finais, por estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus – ZFM, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa”.

27. No mesmo sentido é o disposto no Decreto n. 5.691, de 03.02.2006, que substituiu o Decreto n. 5.628, de 22.12.2005. Tal hipótese de suspensão converte-se em alíquota zero após decorridos dezoito meses da incorporação do bem ao ativo imobilizado da pessoa jurídica importadora (art. 50, § 1º, da Lei 11.196/2005). Se a pessoa jurídica importadora não incorporar o bem ao seu ativo imobilizado ou revender o bem antes do término do prazo anteriormente referido, deverá recolher a contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação (art. 50, § 2º, da Lei 11.196/2005).

5 A ZFM, AS IMPORTAÇÕES E A REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023 E LC 214/2025): A MANUTENÇÃO DO DIFERENCIAL COMPETITIVO DA ZFM

A CF, com a modificação trazida pela Emenda Constitucional (EC) n. 132, de 20.12.2023, ao disciplinar o imposto sobre bens e serviços (IBS), proíbe que referido tributo seja “objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, *excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição*” (art. 156-A, X) (grifos nossos). A parte final do dispositivo transcrito excepciona, dentre outras hipóteses, a ZFM, constitucionalmente garantida como área de incentivos fiscais até 2073 (arts. 40 e 92-A do ADCT) e que recebeu tratamento diferenciado pela EC 132/2023.

Com efeito, o *caput* do art. 92-B do ADCT impõe às leis instituidoras do IBS (art. 156-A da CF) e da contribuição sobre bens e serviços (CBS) (art. 195, V, da CF)²⁸ o dever de estabelecer os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o *diferencial competitivo* assegurado à ZFM pelos arts. 40 e 92-A do ADCT²⁹, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129 do ADCT³⁰.

A Lei Complementar (LC) n. 214, de 16.01.2025, que regulamenta o IBS e a CBS, suspendeu, em seu art. 443, a incidência dos referidos tributos na importação de bem material realizada por indústria incentivada para utilização na ZFM³¹. Tal suspensão converte-se em *isenção*, nos termos do § 2º do referido artigo:

28. Referidas leis são necessariamente *complementares*, nos termos dos mencionados artigos.

29. A norma do art. 92-B do ADCT também é aplicável às áreas de livre comércio (ALC) existentes em 31 de maio de 2023.

30. Os tributos extintos, nos termos dos artigos mencionados, são as contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a receita ou o faturamento (art. 195, I, “b”, da CF) e a do importador de bens ou serviços do exterior e equiparado (art. 195, IV, da CF), a contribuição para o Programa de Integração Social (art. 239 da CF), o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) (art. 155, II, da CF) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) (art. 156, III, da CF).

31. Não se aplica tal suspensão às importações de bens não contemplados pelo regime favorecido da ZFM previstos no art. 441 da LC 214/2025 e de bens de uso e consumo pessoal de que trata o art. 57 da referida lei, salvo se demonstrado que são necessários ao desenvolvimento da atividade do contribuinte vinculada ao projeto técnico-econômico aprovado (art. 443, § 1º, da LC 214/2025).

- a) quando os bens importados forem consumidos ou incorporados em processo produtivo do importador na ZFM;
- b) após a depreciação integral do bem ou a permanência por 48 meses no ativo imobilizado do estabelecimento adquirente, o que ocorrer primeiro.

Na hipótese de os bens importados com a suspensão serem remetidos *para fora da ZFM* antes da conversão em isenção, o importador deverá recolher os tributos suspensos com os acréscimos legais cabíveis, na forma do § 2º do art. 29 da LC 214/2025, permitidas a apropriação e a utilização de créditos, na forma dos arts. 47 a 56 do mesmo diploma, em relação aos valores efetivamente pagos, exceto em relação aos acréscimos legais (art. 443, § 3º, da LC 214/2025).

O art. 444 da LC 214/2025 concede ao contribuinte habilitado, na forma do art. 442 do mesmo diploma, e sujeito ao regime regular ou ao Simples Nacional, crédito presumido de IBS relativo à importação de bem material para revenda presencial na ZFM.

Tal crédito presumido será calculado mediante aplicação de percentual correspondente a 50% da alíquota do IBS aplicável na importação (art. 444, § 1º) e deverá ser deduzido do valor do IBS devido na importação (art. 444, § 2º).

O § 3º do art. 444 da LC 214/2025 garante ao importador dos bens sujeito ao regime regular do IBS a apropriação e a utilização dos créditos integrais de IBS pelo valor do tributo incidente na importação, observadas as regras previstas nos arts. 47 a 56 da mesma lei.

O importador deverá recolher IBS corresponde ao valor do crédito presumido deduzido do valor devido na importação com os acréscimos legais cabíveis, na forma do § 2º do art. 29 da LC 214/2025, desde a data da importação, nas hipóteses descritas no § 4º do art. 444 da mesma lei.

O art. 444 da LC 214/2025 traria, ainda, um § 5º, com a seguinte redação: “§ 5º No caso do § 4º, será permitida a apropriação de crédito do IBS, exceto em relação aos acréscimos legais, observadas as regras previstas nos arts. 47 a 56 desta Lei Complementar”. Tal dispositivo, contudo, foi vetado pelo Presidente da República com o seguinte fundamento: “Em que pese a boa intenção do legislador, os dispositivos contrariam o interesse público, uma vez que permitiriam interpretação equivocada de que seria possível a dupla apropriação de créditos do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS no caso de recolhimento do

crédito presumido pelo importador da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livres de Comércio, o que geraria insegurança jurídica”.

6 CONCLUSÃO

O Brasil é um país de extensa dimensão territorial, cujo processo de desenvolvimento econômico acabou por transformar algumas de suas regiões em polos de desenvolvimento, mas deixando outras em nítida situação de estagnação econômica³².

Em tal quadro, a Zona Franca de Manaus exerce um papel de destaque como mecanismo de redução das disparidades inter-regionais, ao atuar como instrumento de atração de investimentos para uma região que não teria, por si só, condições de atraí-los e, por conseguinte, de desenvolver-se no mesmo ritmo das regiões do País de maiores potencialidades.

Apesar da notória importância da ZFM para o propósito do desenvolvimento nacional – evidenciada, consoante exposto, pela expressa garantia assegurada àquela região pelo Texto Constitucional –, “suas características de área [...] de incentivos fiscais” (expressão retirada do enunciado no *caput* do art. 40 do ADCT da CF/1988) não têm recebido dos estudiosos a devida atenção, apresentando-se pequena a produção doutrinária a seu respeito.

Assim, o presente artigo teve a desprezível intenção de colaborar, ainda que minimamente, no preenchimento dessa lacuna, traçando as linhas gerais dos incentivos fiscais concedidos às operações de entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM.

Não podemos, contudo, encerrar este trabalho sem fazer uma necessária – e oportuna – advertência: considerando a relevante posição que a ZFM ocupa no pacto federativo³³, conclui-se que as disposições da LC 214, por terem sido

32. BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 88.

33. “[...] não há um sistema federativo *sem* a Zona Franca de Manaus. Há um sistema federativo *com* a Zona Franca de Manaus. Um sistema federativo composto de entes federados, em posição federativa de igualdade, e da Zona Franca de Manaus, em posição federativa de desigualdade, relativamente à concessão de incentivos fiscais. Isso significa que toda regra infraconstitucional relativa à parte tributária do sistema federativo brasileiro deverá sempre levar em conta, no seu conteúdo, a posição específica da Zona Franca de Manaus. Em outras palavras, não se pode conceber o sistema federativo apenas com os Estados, mas *sem* a Zona Franca de Manaus para, num momento seguinte, tentar encaixá-la *de fora para*

elaboradas no período constitucionalmente assegurado à manutenção da ZFM (arts. 40, 92 e 92-A, do ADCT), devem ser interpretadas em conformidade com o art. 92-B do ADCT, não podendo diminuir as vantagens comparativas decorrentes do quadro de incentivos fiscais concedidos àquela região, sob pena de violação de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, que é o da redução das desigualdades regionais (art. 3º, III), que também é um dos princípios constitucionais da ordem econômica brasileira (art. 170, VII).

7 REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. ICMS. Tratamento diferenciado para produtos oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao crédito por ausência de convênio interestadual. Alíquotas e créditos diferenciados para mercadorias produzidas no Estado de São Paulo. Exame de constitucionalidade das restrições. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 144, p. 64-81, set. 2007.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenção concedida a prazo certo e revogada antes de seu decurso – Violação dos artigos 178 do CTN, 153 § 3º da EC n. 1/69, 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal e 40 de suas Disposições Transitórias – Parecer. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A Constituição aplicada*. Belém: Cejup, 1989. v. 1, p. 37-52.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Permissão de uso. Direitos autorais são serviços considerados como insumos, que, quando tributados, geram direito a crédito no regime jurídico do PIS/Cofins – disciplina constitucional para as empresas situadas na Zona Franca de Manaus – Parecer. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Tributação na Zona Franca de Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM*. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 177-210.

dentro. O sistema federativo brasileiro foi concebido constitucionalmente com a Zona Franca de Manaus. Sendo assim, é preciso concretizar o sistema federativo com a participação igualitária dos Estados e com a posição diferenciada da Zona Franca de Manaus, do início ao fim” (ÁVILA, Humberto. ICMS. Tratamento diferenciado para produtos oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao crédito por ausência de convênio interestadual. Alíquotas e créditos diferenciados para mercadorias produzidas no Estado de São Paulo. Exame de constitucionalidade das restrições. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 144, p. 6, set. 2007). (grifos do original).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Disciplina tributária da Zona Franca de Manaus. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 26, p. 246-252, 2011. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1533/1023>. Acesso em: 7 out. 2024.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Sistema tributário da Zona Franca de Manaus*. Curitiba: Instituto Memória – Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019.