

EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO PRESIDENTE DO E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO RAMO QUÍMICO DA CUT (“CNRQ/CUT”), entidade sindical de 3º Grau, devidamente registrada junto ao Ministério do Trabalho e Emprego sob o nº 000.605.000.00000-0, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 19.484.202/0001-84, com sede em Brasília/DF, no Setor Comercial Sul, Quadra 01 Bloco M, Salas 108/109, Edifício Gilberto Salomão, CEP: 70305-900, vem, por seus advogados regularmente constituídos (**doc. 01**), com fundamento nos artigos 102, I, “a” e “p”, e 103, IX, da Constituição da República Federativa do Brasil (“CF”) e na Lei nº 9.868/1999, propor a presente

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE COM PEDIDO LIMINAR

objetivando a declaração de inconstitucionalidade do art. 441, alínea “e”, da Lei Complementar nº 214/2025 (“LC nº 214/2025” – **doc. 02**), pelas razões a seguir expostas.

I. O CABIMENTO DA AÇÃO

1. A propositura desta Ação Direta de Inconstitucionalidade é plenamente amparada pelo art. 102, I, alíneas “a” e “p”, da CF, em razão de se destinar ao controle concentrado de constitucionalidade de parte do art. 441, alínea “e” da LC nº 214/2025, eis que viola, de forma direta e inequívoca, o texto e os princípios fundamentais da Carta Maior.

2. Assim, diante da controvérsia constitucional instaurada, mostra-se plenamente cabível o ajuizamento da presente ação direta de inconstitucionalidade.

II. A LEGITIMIDADE ATIVA E A PERTINÊNCIA TEMÁTICA

3. Há pleno e total reconhecimento da legitimidade ativa da Autora, eis que se trata de Confederação Sindical de âmbito nacional, nos termos do art. 103, IX, da Constituição da República¹, com representação institucional consolidada dos trabalhadores da indústria química e, especificamente, dos segmentos diretamente relacionados ao refino de petróleo e atividades industriais correlatas.

4. A Autora ostenta natureza de entidade de classe de caráter nacional, com atuação em todo o território brasileiro, congregando federações e sindicatos que representam trabalhadores diretamente impactados pelas políticas públicas, normativas e econômicas incidentes sobre o setor de refino. Sua missão estatutária compreende, de forma inequívoca, a defesa dos interesses sociais, econômicos e trabalhistas da categoria, o que abrange a proteção de empregos, a preservação da atividade industrial e a promoção de condições dignas de trabalho.

5. Apenas para que não reste dúvida quanto à afirmação acima, a Autora reputa pertinente reproduzir os artigos 1º, 2º e 5º de seu Estatuto Social:

Artigo 1º- Fica constituída, na forma da lei e de acordo com o presente Estatuto, **Confederação Nacional do Ramo Químico**, que adotará a sigla **CNRQ/CUT**, fundada em 30 de agosto de 2013, entidade sindical de grau superior, integrante do sistema confederativo de representação sindical, nos termos da Constituição Federal, com prazo de duração indeterminado, **com base territorial e jurisdicional em todo território nacional**, sem fins lucrativos, abrangendo todas as entidades sindicais filiadas e tendo seu foro e sede no Setor Comercial Sul, Quadra 01 Bloco M, Salas 108/109, Edifício Gilberto Salomão Brasília-DF CEP 70305-900, **para fins de estudo, coordenação e representação legal dos interesses difusos, coletivos e individuais dos integrantes das categorias profissionais do ramo das atividades, conforme disposto no Artigo 2º deste Estatuto**, pautando sua atuação pelos princípios da liberdade e autonomia sindical.

Artigo 2º- Serão representados pela CNRQ/CUT todas as federações e sindicatos do ramo químico a ela voluntariamente filiados localizados no território nacional, que abrangerem as seguintes categorias profissionais: trabalhadores nas indústrias de produtos químicos para fins Industriais; trabalhadores nas indústrias de produtos farmacêuticos; trabalhadores na indústria de preparação de óleos vegetais e animais (exceto para fins alimentícios); trabalhadores nas indústrias de resinas sintéticas, colas e impermeabilizantes; trabalhadores na indústria de fabricação e manuseio de espuma; trabalhadores na indústria de materiais adesivos e termoeletrônicos; trabalhadores nas indústrias de sabão e velas; trabalhadores na indústria da fabricação do álcool; trabalhadores na indústria de explosivos; trabalhadores na indústria de cosméticos, perfumaria e artigos de tocador; trabalhadores na indústria de tintas e vernizes;

¹ “Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (...) IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.”

trabalhadores na indústria de fósforos; trabalhadores na indústria de adubos e corretivos agrícolas; trabalhadores na indústria de defensivos agrícolas; trabalhadores na indústria da extração, produção, destilação, **refino**, distribuição e comercialização **dos setores petroquímico, de petróleo**, gás, xisto e biocombustíveis; trabalhadores na indústria de material plástico (inclusive trabalhadores na indústria da produção e embalagem de laminados plásticos, manuseio e reciclagem); trabalhadores na indústria de matérias primas para inseticidas, formicidas e fertilizantes; trabalhadores na indústria de abrasivos; trabalhadores na indústria da petroquímica; trabalhadores na indústria de lápis, canetas e material de escritório; trabalhadores na indústria de defensivos animais; trabalhadores na indústria de refino, rerrefino de óleos minerais; trabalhadores na indústria de produtos agroquímicos; trabalhadores na indústria de produtos biotecnológicos; trabalhadores na indústria de produtos de limpeza.

“**Artigo 5º**- São prerrogativas da CNRQ/CUT: (...)

b) Representar e defender perante as autoridades administrativas e judiciárias, judicial e extrajudicialmente, ativa e passivamente, os direitos e interesses coletivos dos trabalhadores do ramo químico e das federações filiadas, estando a entidade autorizada a substituir processualmente os seus representados filiados; (...)

k) Ingressar com ações judiciais cabíveis previstas no ordenamento jurídico brasileiro, em especial na Constituição Federal, em defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais de seus representados;” (grifou-se)

6. Ademais, resta plenamente configurada a pertinência temática, requisito exigido pela jurisprudência consolidada deste E. Supremo Tribunal Federal (STF) para o controle concentrado de constitucionalidade. O dispositivo impugnado — art. 441 da LC nº 214/2025 — incide diretamente sobre o ambiente econômico e regulatório do setor de refino de combustíveis, **impactando de maneira imediata e concreta a dinâmica produtiva, os níveis de investimento e, sobretudo, a manutenção de postos de trabalho no segmento representado pela Autora.**

7. Observando-se o retrospecto da indústria do petróleo na Zona Franca de Manaus (ZFM), verifica-se que o setor foi drasticamente afetado após iniciativas de remodelação de ativos de refino regional, cuja viabilidade depende da integração entre a atividade de refino e a produção de petróleo. A ruptura dessa lógica econômica resultou, entre outros, na redução de investimentos, na diminuição expressiva de postos de trabalho diretos e indiretos e na virtual paralisação operacional da atividade industrial na região.

8. É precisamente nesse cenário que se insere o dispositivo ora impugnado. Na prática, o benefício fiscal veiculado pela LC nº 214/2025, sem qualquer respaldo na reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional (EC) nº 132, veio de modo inédito a favorecer, de forma desproporcional e direcionada, uma única empresa que adquiriu refinaria privatizada na Zona Franca de Manaus. Tal agente econômico, conforme fatos amplamente verificáveis, promoveu a

redução significativa do quadro de empregados e deixou de realizar os investimentos necessários à manutenção e ao desenvolvimento da atividade industrial.

9. Dessa forma, a norma impugnada não promove o desenvolvimento do setor, tampouco atende ao interesse público, a preceitos ambientais ou à coletividade de trabalhadores representados pela Autora. Ao contrário, cria um ambiente de privilégio fiscal personalizado, que distorce a concorrência, fragiliza a política industrial e agrava o quadro de desemprego no segmento de refino.

10. Trata-se, pois, de disciplina normativa que atinge diretamente a esfera jurídica e institucional da Confederação Autora, uma vez que compromete os interesses que lhe incumbe defender: a preservação dos empregos industriais, o fortalecimento da cadeia produtiva do refino e a promoção de condições equitativas de desenvolvimento econômico.

11. A jurisprudência deste E. STF é firme no sentido de que a pertinência temática deve ser aferida de forma ampla, bastando a existência de nexo entre os objetivos institucionais da entidade e o conteúdo da norma impugnada. No presente caso, esse vínculo não apenas existe, como se revela intenso e inequívoco, na medida em que o art. 441 da LC nº 214/2025 produz efeitos diretos sobre o setor produtivo e laboral representado pela Autora.

12. Ademais, está igualmente configurado o interesse processual, uma vez que a norma impugnada gera efeitos concretos e atuais que prejudicam a categoria profissional representada, seja pela redução de oportunidades de emprego; pela desestruturação da atividade industrial regional, ou em razão da criação de distorções concorrenciais que inviabilizam a retomada do crescimento do setor.

13. Da forma como foi implantado o art. 441 da LC nº 214/2025, verifica-se verdadeiro favorecimento personalíssimo a um único agente econômico, em detrimento de toda uma coletividade de trabalhadores e da própria lógica constitucional da ordem econômica e tributária. Trata-se de medida que perpetua privilégios sem contrapartidas sociais, trabalhistas ou tributárias, comprometendo os princípios da isonomia, da livre concorrência e da função social da atividade econômica.

14. A propósito, a concessão de um benefício fiscal dessa natureza cria absoluta assimetria competitiva, pois as refinarias estabelecidas fora da região amazônica perdem

viabilidade econômica, fenômeno esse que naturalmente: **(a)** ameaçará a manutenção de milhares de postos de trabalho da categoria química e petroquímica em outros estados; **(b)** reduzirá a capacidade de custeio de direitos trabalhistas e a progressão salarial dos empregados representados pela Autora; e **(c)** precarizará o mercado de trabalho e induzirá à migração forçada de investimentos, em prejuízo da base laboral estabelecida.

15. Diante desse quadro, é inequívoca a legitimidade ativa da Autora para a propositura da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade, bem como a existência de pertinência temática e interesse processual, razão pela qual deve ser superada a presente preliminar, com o regular prosseguimento do feito.

III. O DISPOSITIVO IMPUGNADO

16. Para fins de clareza e comodidade na análise da controvérsia, transcreve-se a seguir o art. 441, alínea “e” da LC nº 214/2025, que compõe o núcleo normativo impugnado nesta ação e que incluiu, entre os benefícios fiscais da ZFM, a indústria de refino de petróleo situada na região, em relação às saídas internas para aquela área incentivada, desde que cumprido o processo produtivo básico e que haja produção, comercialização e consumo dentro da ZFM:

“Art. 441. Não estão contemplados pelo regime favorecido da Zona Franca de Manaus: (...)

e) petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, **exceto para a indústria de refino de petróleo localizada na Zona Franca de Manaus, em relação exclusivamente às saídas internas para aquela área incentivada, desde que cumprido o processo produtivo básico, permanecendo a vedação para todas as demais etapas;**”
(destacou-se)

17. Como será adiante demonstrado, a parte acima grifada do dispositivo impugnado, ao permitir um benefício específico e inédito, padece de inconstitucionalidade, pois:

- (i) sua origem decorre de violação ao devido processo legislativo, **em sua dimensão material**, que deveria lhe dar suporte;
- (ii) não apresenta as estimativas de impacto orçamentário necessárias à renúncia de receitas, infringindo **a dimensão formal** do processo legiferante;

- (iii) extrapola as **disposições constitucionais expressas** quanto ao impacto que a EC nº 132/2023 (a chamada “reforma tributária do consumo”), deveria ter em relação à Zona Franca de Manaus;
- (iv) fere a **isonomia tributária**, ao conferir tratamento discriminatório **em prol de apenas um contribuinte**, sem sequer explicitar as razões subjacentes necessárias a tal desigualdade;
- (v) fere a **proporcionalidade** e a **razoabilidade**, ao gerar efeitos deletérios em relação ao mercado de refino no Brasil e, especialmente, no mercado relevante da ZFM, em manifesto prejuízo à livre concorrência;
- (vi) viola frontalmente dispositivos constitucionais e acordos internacionais relativos à **proteção ao meio ambiente** aos quais a norma deveria se conformar.

IV. A CONTEXTUALIZAÇÃO NORMATIVA: DA CRIAÇÃO DA ZFM À REGULAMENTAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

IV.A. A PRIMEIRA ZONA FRANCA DE MANAUS, CRIADA A PARTIR DA LEI Nº 3.173/1957

18. De início, a Autora pede licença para tecer breves considerações introdutórias a respeito da ZFM, desde a sua criação até a sua atual configuração, pois tal contextualização se fará necessária ao estabelecimento de premissas jurídicas que serão relevantes ao deslinde da controvérsia.

19. A mencionada ZFM começou a ser idealizada após o término do “ciclo da borracha”, encerrado no início do século XX, que havia permitido que o Estado do Amazonas (em especial, a cidade de Manaus) pudesse se desenvolver, apesar do difícil acesso aos principais portos do país. Contudo, com o ingresso dos produtores de borracha asiáticos no mercado internacional da *commodity*, e conseqüente declínio de seus preços, o Estado do Amazonas sofreu uma grave crise fiscal e social, uma vez que, ante a natural dificuldade de integração com outras áreas

comerciais, seu desenvolvimento foi estagnado pela ausência de ingresso de divisas, impossibilitando o Estado de acompanhar o progresso dos demais centros urbanos do país².

20. Tentando reverter a delicada situação do Estado do Amazonas e da própria região amazônica, iniciou-se um movimento de discussão sobre o desenvolvimento regional do Brasil, o que justificou, inclusive, a inclusão de dispositivo na Constituição Federal Brasileira de 1946 prevendo, ainda que de forma sucinta, uma política de investimentos do Governo Federal na região:

“Art. 199. Na execução do plano de valorização econômica da Amazônia, a União aplicará, durante, pelo menos, vinte anos consecutivos, quantia não inferior a três por cento da sua renda tributária. (Redação original)

Parágrafo único - Os Estados e os Territórios daquela região, bem como os respectivos Municípios, reservarão para o mesmo fim, anualmente, três por cento das suas rendas tributárias. Os recursos de que trata este parágrafo serão aplicados por intermédio do Governo federal. (Redação original)”

21. Assim, após uma discussão iniciada em 1951 a partir do Projeto de Lei nº 1.310/1951, do deputado amazonense Francisco Pereira da Silva, foi editada a Lei nº 3.173/1957, a primeira lei a instituir uma zona franca na cidade de Manaus.

22. Para concretizar a finalidade para a qual foi imaginada, a Lei nº 3.173/1957 expressamente previu a “desoneração” (*lato sensu*) de todos os tributos federais, estaduais e municipais em relação às mercadorias estrangeiras desembarcadas na referida zona franca:

“Art. 5º – As mercadorias de procedência estrangeira, quando desembarcadas diretamente na área da zona franca de Manaus, e enquanto permanecerem dentro da mesma, não estarão sujeitas ao pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais que venham gravá-las, sendo facultado o seu beneficiamento e depósito na própria zona de sua conservação.”

23. Essa primeira zona franca, contudo, não foi suficiente para alterar o cenário econômico-financeiro da região, que permaneceu em declínio e dependente da extração de borracha, com margens de lucro cada vez menores, ante a concorrência da *commodity* no

² Monte Rey, Kamyle Medina. Zona Franca de Manaus: Análise dos 50 anos de atuação estatal no âmbito da SUFRAMA em busca da promoção do desenvolvimento da Amazônia.

mercado internacional³.

IV.B. A ZONA FRANCA DE MANAUS, CRIADA A PARTIR DO DECRETO-LEI Nº 288/1967, SUA RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E AS EXCEÇÕES APLICÁVEIS AO SETOR DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO DESDE SUA REDAÇÃO ORIGINAL

24. Buscando corrigir a situação com a outorga de mais benefícios fiscais, foi editado o Decreto-Lei nº 288/1967 que, em seu art. 1º, projetou um novo modelo para a região⁴, prevendo a criação de uma “*área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais*” (objeto), “*com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitiam seu desenvolvimento*” (finalidade), “*em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos*” (justificativa).

25. O Decreto-Lei nº 288/1967 foi recepcionado quando da promulgação da Constituição Federal, em 1988, por meio do art. 40⁵ do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que expressamente previu a manutenção da ZFM “*pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição*”. Posteriormente, o prazo foi prorrogado pelas Emendas Constitucionais nº 42/2003 e 83/2014, estando a manutenção da ZFM garantida até 2073.

26. Assim, a ZFM foi amalgamada ao sistema tributário nacional de forma definitiva, com suas normas tidas como constitucionalmente qualificadas e, portanto, insuscetíveis de serem alteradas por normas de caráter infraconstitucional, ainda que posteriores.

27. Ratificando esse posicionamento, este E. STF, no julgamento da ADI nº 310, que versou sobre a possível incidência do ICMS (tributo cuja competência foi expressamente

³ “Aprovada cinco anos depois e regulamentada nove anos após sua apresentação ao Congresso Nacional, esse embrião da ZFM praticamente não gerou influência sobre a economia da região, visto que se tratava apenas de um pequeno armazém alfandegado no também não muito grande Porto de Manaus. Corrêa (2002) destaca que a influência da política foi tão baixa que a economia do Amazonas continuou a depender do já decadente comércio de borracha. Sobrevivendo às custas dos financiamentos do então Banco da Borracha, o látex era comercializado via escambo, sendo trocado, in natura, por itens manufaturados de maior valor agregado e preços exorbitantes.” – in Monte Rey, Kamyle Medina. Zona Franca de Manaus: Análise dos 50 anos de atuação estatal no âmbito da SUFRAMA em busca da promoção do desenvolvimento da Amazônia.

⁴ Art. 1º 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.

⁵ 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.

outorgada aos Estados e ao Distrito Federal pela CF) em remessas realizadas à ZFM, teve o entendimento firmado pela unanimidade dos Excelentíssimos Ministros quanto à prevalência do regime especial em relação a normas impositivas de tributos, ainda que editadas posteriormente:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1998, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. 1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra ‘g’, da Constituição da República). 2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. 3. **A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré-constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório.** 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.” (ADI nº 310; Tribunal Pleno; Rel. Min. Carmen Lúcia; j. 19.02.2014)

28. No que interessa à análise da inconstitucionalidade do art. 441, alínea “e”, da LC nº 214/2025, contudo, é necessário observar que o Decreto-Lei nº 288/1967, desde a sua entrada em vigor, em 28 de fevereiro de 1967, **sempre previu que as disposições relativas à ZFM não se aplicariam às operações de combustíveis líquidos e gasosos de petróleo e lubrificantes**, conforme a redação original do art. 37:

“Art. 37. As disposições contidas no presente Decreto-lei não se aplicam ao estabelecido na legislação atual sobre a importação, exportação e tributação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo.”

IV.C. A LEI Nº 14.183/2021 E O JULGAMENTO DA ADPF 893/DF E DA ADI 7.239/DF POR ESTE EXCELSO TRIBUNAL

29. Mais recentemente, a Lei nº 14.183/2021 (resultado da conversão da Medida Provisória nº 1.034/2021), entre outras disposições, alterou, na forma de seu art. 8º, o Decreto-

Lei nº 288/1967 para modificar os arts. 3º, § 1º, 4º e 37, que passaram a vigorar com as seguintes redações:

“Art. 3º. (...) § 1º **Excetua-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.”

“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.**”

“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.**”

30. Essas alterações foram propostas pelo ilustre Relator, Deputado Moses Rodrigues, fundamentado nas seguintes premissas:

“A redação atual do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, que equipara as vendas realizadas para Zona Franca de Manaus à exportação, tem gerado assimetria tributária na importação de combustíveis, notadamente de diesel.

Ao contrário do que ocorre com as empresas localizadas fora daquela região, diversos importadores lá localizados têm obtido medidas liminares que lhes dão a oportunidade de adquirir os sobreditos produtos junto a fornecedores estrangeiros, sem o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Com isso, **ganham uma vantagem competitiva que lhes têm assegurado uma significativa fatia de mercado que, num ambiente concorrencial equilibrado, não teriam.**

Para equacionar tal desequilíbrio concorrencial no segmento de combustíveis, sugerimos alterações nos arts. 3º, 4º e 37 do já citado Decreto-Lei, conferindo maior precisão às normas atinentes à matéria, o que dará tratamento isonômico a importadores e produtores, trará mais segurança jurídica para o setor e contribuirá para o aumento na arrecadação tributária, com impacto positivo no enfrentamento da pandemia da Covid-19 e na prestação de outros serviços públicos indispensáveis ao bem-estar da população.”

31. A simples leitura da nova redação dos dispositivos atribuída pelo art. 8º da Lei nº 14.183/2021, acompanhada dos motivos que lhes deram suporte, bem como a redação original do art. 37 do Decreto-Lei nº 288/1967, revela que a intenção legislativa nunca foi estender as normas exonerativas da ZFM a operações com combustíveis, petróleo e lubrificantes – e, até mais do que isso, **justificaram que a razão para que tais operações não fossem beneficiadas por essas normas decorria do potencial de criar situações anti-isonômicas, em prejuízo ao setor como um todo**. Os motivos serão melhor detalhados adiante.

32. Exercido o veto em relação a outros dispositivos da Lei nº 14.183/2021, o então Presidente da República encaminhou o texto legal para publicação, abstendo-se de manifestar a intenção de vetar o referido art. 8º. Contudo, horas após a publicação da Lei nº 14.183/2021, foi realizada a “republicação” em Edição Extra do Diário Oficial da União com a inclusão de novo veto em relação ao art. 8º da Lei nº 14.183/2021.

33. Nesse cenário, foi proposta a ADPF nº 893/DF, pelo Partido Solidariedade, que foi julgada procedente “*de modo a declarar a inconstitucionalidade do veto adicional publicado na Edição Extra do Diário Oficial da União de 15.07.2021 e, assim, restabelecer a vigência do art. 8º da Lei nº 14.183/2021*”, nos termos do voto do Exmo. Ministro Luís Roberto Barroso. Na ocasião, foi fixada a seguinte tese de julgamento: “*O poder de veto previsto no art. 66, § 1º, da Constituição não pode ser exercido após o decurso do prazo constitucional de 15 (quinze) dias*”.

34. Restabelecida a vigência do art. 8º da Lei nº 14.183/2021, foi proposta, pelo Cidadania (atual denominação do Partido Popular Socialista), a ADI nº 7.239 contra o referido dispositivo e, subsidiariamente, o art. 10, inciso II, da Lei nº 14.183/2021, que dispõe sobre a respectiva produção de efeitos.

35. A ADI nº 7.239 foi julgada, por maioria, nos termos do voto do relator, Exmo. Ministro Luís Roberto Barroso, “[i]mprocedente, com a fixação da seguinte tese de julgamento: ‘*É constitucional o dispositivo de lei federal que tão somente explicita a extensão dos benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo Decreto-Lei nº 288/1967, em sua redação original*’”. Ainda estão pendentes de julgamento definitivo os embargos de declaração opostos pelo Cidadania contra o acórdão.

36. Transcreve-se, a seguir, a ementa do acórdão:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. REGIME FISCAL DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 8º DA LEI 14.183/2021. AUSÊNCIA DE REDUÇÃO DO TRATAMENTO FISCAL FAVORECIDO. IMPROCEDÊNCIA. 1. Ação direta de inconstitucionalidade contra o art. 8º da Lei nº 14.183/2021, que altera os artigos 3º, 4º e 37 do Decreto-Lei nº 288/1967, para prever a exclusão do regime de isenção fiscal da Zona Franca de Manaus das exportações ou reexportações, importações e operações com petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo. Alegação subsidiária de inconstitucionalidade do art. 10, II, da Lei nº 14.183/2021, por afronta ao princípio constitucional da anterioridade tributária do exercício. 2. O regime da Zona Franca de Manaus constitui-se de benefícios e incentivos fiscais, com vistas à preservação do desenvolvimento regional, por meio da indução de investimentos na região. O art. 40 do ADCT garante a preservação das características de área livre de comércio, de exportação e importação, bem como dos incentivos fiscais previstos para a região à época da promulgação da Constituição. Assim, não pode o legislador reduzir o patamar mínimo do tratamento favorecido àquela região, delineado no Decreto-Lei nº 288/1967, que foi constitucionalizado em 1988. Precedentes. 3. Entretanto, o art. 8º da Lei nº 14.183/2021 não reduz o alcance da proteção constitucional deferida originalmente à Zona Franca de Manaus. A norma questionada apenas explicita o teor das exceções ao tratamento fiscal favorecido, em vigor desde 1967, em relação às exportações ou reexportações, às importações e às operações realizadas com petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo (art. 37 do DL nº 288/1976, em sua redação original), com o objetivo de neutralizar assimetria tributária na importação de combustíveis. 4. Ausência de inovação na ordem jurídica que importe criação ou majoração de tributos. Inaplicabilidade da anterioridade tributária anual ao prazo de vigência previsto no art. 10, II, da Lei nº 14.183/21. 5. Pedido julgado improcedente, com a fixação da seguinte tese de julgamento: “É constitucional o dispositivo de lei federal que tão somente explicita a extensão dos benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo Decreto-Lei nº 288/1967, em sua redação original”. (ADI nº 7239/DF; Tribunal Pleno; Min, Rel. Luís Roberto Barroso; DJe 02.05.2024)

37. Este E. STF, no julgamento da ADI nº 7.239/DF, consignou, conforme disposto no voto do Exmo. Ministro Luís Roberto Barroso, que “*constitui premissa fundamental ao deslinde da questão em julgamento que a determinação constitucional de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus impõe vedação ao legislador infraconstitucional de adotar medidas que importem redução do quadro fiscal favorecido, constitucionalizado em 1988*”, Em termos objetivos, esta e. Corte constatou que é vedada a redução, pela legislação infraconstitucional, do cenário fiscal da ZFM previsto no Decreto-Lei nº 288/1967.

38. Ademais, “*em obiter dictum*”, foi consignado que o Decreto-Lei nº 288/1967 constitui norma pré-constitucional alçada à estrutura constitucional pelo art. 40 do ADCT. Confirmam-se os seguintes trechos do voto do Exmo. Ministro Luís Roberto Barroso:

“[Q]uando do julgamento da **ADI 310** (Rel.^a Min.^a Cármen Lúcia, j. em 19.02.2014), consignou-se que, para preservação do projeto concebido para a Zona Franca de Manaus, o poder constituinte originário teria determinado a manutenção da disciplina jurídica em vigor, para o

fim de fomentar o desenvolvimento industrial, comercial e agropecuário na região. Dessa forma, o quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus foi alçado à estatura constitucional pelo art. 40 do ADCT. (...)

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal já definiu que o art. 40 do ADCT representa obstáculo constitucional a toda política que, de algum modo, possa implicar o esvaziamento do estímulo de desenvolvimento da Zona Franca de Manaus. É o que se extrai das razões de decidir dos votos vencido e vencedor proferidos no julgamento da **ADI 2.399**, em que se debateu a exclusão dos bens de informática do contexto dos benefícios fiscais da Zona Franca (...)

A legislação pré-constitucional de base é o Decreto-Lei nº 288/1967, que prevê incentivos fiscais destinados à Zona Franca de Manaus e a define como área de livre comércio de importação e exportação. Neste ponto, reservo espaço para não acolher o pedido de aditamento da requerente para declarar a inconstitucionalidade da redação original do art. 37 do Decreto-Lei nº 288/1967. Em primeiro lugar, porque, conforme precedente desta Corte, o aditamento à inicial de ação em controle concentrado encontra possibilidade nas situações em que a inclusão dispense a requisição de novas informações e manifestações, bem como não prejudique o cerne da ação (ADI 1.926, sob minha relatoria, j. em 20.04.2020). Não é o caso dos autos. Em segundo lugar, porque a norma objeto do aditamento é pré-constitucional.

Não obstante, em *obiter dictum*, importa ressaltar que esta Corte, conforme se extrai dos precedentes acima citados, já se manifestou em diversas oportunidades no sentido de que citado diploma legal representa o quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus e que foi alçado à estatura constitucional pelo art. 40 do ADCT. A menção expressa feita pelo art. 40 do ADCT à manutenção do regime fiscal favorecido de isenções e benefícios fiscais à Zona Franca de Manaus não comporta interpretação em tiras, de modo que, se o Decreto-Lei nº 288/1967 é o diploma legal paradigma do tratamento diferenciado, deve ser considerado em sua integralidade, em relação aos benefícios e incentivos fiscais e suas exceções, o que encampa também a redação original de seu art. 37.”

39. Partindo da premissa de que o Decreto-Lei nº 288/1967 é o diploma legal paradigma e que, portanto, deve ser considerado em sua integralidade, foi realizada a análise acerca da constitucionalidade do art. 8º da Lei nº 14.183/2021.

40. Nesse sentido, reconheceu-se a ausência de ofensa constitucional pelo art. 8º da Lei nº 14.183/2021, pois “a redação originária do Decreto-Lei nº 288/1967 deixou expresso que suas disposições não se aplicam à importação, exportação e tributação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo”. Encontram-se transcritos a seguir trechos do voto do então Exmo. Ministro Luís Roberto Barroso que expressam a conclusão estabelecida por ocasião do julgamento da ADI nº 7239:

“O cotejo da redação originária do art. 37 do Decreto-Lei nº 288/1967 com as disposições trazidas pelo art. 8º da Lei nº 14.183/2021 permite concluir que não houve inovação jurídica redutora do alcance da proteção constitucional deferida à Zona Franca de Manaus. A norma questionada reproduziu o mesmo teor das exceções ao tratamento fiscal favorecido naquela região, em vigor desde 1967, em relação às exportações ou reexportações, às importações e às operações realizadas com petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos

derivados de petróleo, com vistas a neutralizar possível assimetria tributária na importação de combustíveis. (...)

Dessa forma, fica evidente que o art. 8º da Lei nº 14.183/21 não padece de vícios de inconstitucionalidade formal ou material, porque as exceções nele veiculadas ao regime fiscal favorecido na Zona Franca de Manaus, em relação às exportações ou reexportações, às importações e às operações com petróleo, lubrificantes e combustíveis, já constavam da legislação originária pré-constitucional. Trata-se, portanto, tão somente de explicitação ou aperfeiçoamento da redação dos arts. 3º, § 1º; 4º e 37 do Decreto-Lei nº 288/1967, restando intacto o conjunto de benefícios e incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus.

A exclusão das referidas atividades com operações que envolvam petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, por já estar contemplada desde a plena instalação da Zona Franca de Manaus não implica o esvaziamento do estímulo de desenvolvimento do seu polo industrial, em relação ao tratamento favorecido previsto no arcabouço normativo de benefícios e incentivos fiscais. **Em suma, os benefícios fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus não contemplam as atividades de exportações, reexportações, importações e operações que envolvam petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos desde a vigência do Decreto-Lei 288/1967. Não houve, portanto, alteração nas condições fiscais favorecidas existentes à época da promulgação da Constituição ou a revogação de benesses fiscais, de modo que ausente vulneração ao nível de proteção deferido àquela região pelo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.**” (destacou-se)

41. Pontue-se que este E. STF asseverou, ainda, que ***“a exclusão feita ao regime favorecido da Zona Franca de Manaus das atividades de exportações, reexportações, importações e operações que envolvam petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, desde a origem, parece estar relacionada à opção política de outrora, que permanece vigente e justificada com base em outro valor albergado pela Constituição”***, prosseguindo, então, o Ministro Relator (ecoando os motivos já expostos anteriormente no Congresso Federal para justificar as mudanças analisadas):

“Trata-se do equilíbrio das condições de livre concorrência e competitividade no mercado de combustíveis, uma vez que a assimetria tributária na importação de combustíveis e a aquisição de significativa vantagem competitiva por importadores localizados na Zona Franca podem ocasionar indesejável desequilíbrio concorrencial nesse segmento econômico nas demais regiões do país.” (destacou-se)

42. Corroborando as afirmações acima, a Autora reputa pertinente reproduzir as ponderações feitas pelo Professor Heleno Taveira Tôrres, por meio do anexo Parecer (**doc. 03**):

“O julgamento da ADPF nº 893 representou um marco relevante para a compreensão do regime jurídico e dos limites constitucionais dos incentivos fiscais na ZFM, especialmente quanto às atividades relacionadas ao setor de combustíveis e derivados de petróleo.

Embora a controvérsia instaurada naquela demanda tenha sido formalmente circunscrita à inconstitucionalidade do veto presidencial extemporâneo ao artigo 8º da Lei nº 14.183/2021, o efeito jurídico da decisão foi o de restabelecer a vigência de uma norma que reafirma, de forma

inequívoca, a exclusão do setor de combustíveis do regime fiscal favorecido da ZFM. (...)

O ponto de maior relevância para o presente Parecer, entretanto, transcende a questão procedimental. Com a restauração do artigo 8º da Lei nº 14.183/2021, o STF reconheceu a plena eficácia de dispositivo legal que expressamente exclui as operações com petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo do tratamento tributário favorecido da ZFM, já presente desde o artigo 37 do DL nº 288/1967.

O próprio veto presidencial ao artigo 8º da Lei 14.183/2021, derrubado pelo STF quando do julgamento da ADPF 893, reconheceu expressamente que “já era prevista a vedação à concessão de benefícios fiscais aos produtos nas operações que envolvem a Zona Franca de Manaus, nos termos dispostos no art. 37 do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, quanto a lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados do petróleo”.

Dessa forma, embora o julgamento da ADPF nº 893 tenha se restringido ao exame de um vício formal do processo legislativo, seu resultado prático foi o de reafirmar a validade e a vigência da vedação material à concessão de incentivos fiscais ao setor de combustíveis e derivados de petróleo no âmbito da ZFM.

Em igual sentido, no julgamento da ADI 7.239/DF, em 11/03/2024, o STF enfrentou justamente a questão dos limites constitucionais dos benefícios fiscais concedidos na ZFM para o setor de combustíveis. O caso tratava da constitucionalidade da vedação imposta pelo artigo 8º da Lei nº 14.183/2021, que excluiu expressamente operações com petróleo, combustíveis e lubrificantes do tratamento fiscal favorecido.

O inconformismo veiculado por intermédio da ADI 7.239/DF centrava-se especificamente na suposta inconstitucionalidade da medida, porque representaria inovação legislativa quanto às operações com combustíveis, em afronta à irredutibilidade dos benefícios da ZFM prevista no artigo 40 do ADCT.

A decisão é cristalina ao estabelecer a premissa de que as restrições e exclusões determinadas pelo artigo 8º da Lei nº 14.183/2021 ao setor de combustíveis na ZFM já se encontravam plenamente incorporadas em seu arcabouço jurídico-normativo de benefícios, razão pela qual o dispositivo impugnado não inovava na ordem jurídica e, por conseguinte, não afrontava a correta interpretação do artigo 40 do ADCT, tal como adotada pelo mesmo Tribunal.

De acordo com o julgado, a concessão de incentivos fiscais a empresas desse setor localizadas na ZFM poderia gerar distorções no mercado nacional, transferindo vantagens competitivas indevidas a determinados agentes em prejuízo da isonomia tributária. Logo, o STF entendeu que a restrição ao setor de combustíveis não era uma novidade, mas sim um limite legítimo, historicamente consolidado e constitucionalmente válido.

A Lei nº 14.183/2021 apenas reforçou que o regime da ZFM sempre foi delimitado por fundamentos concorrenciais e fiscais que restringem a inclusão de setores como o de combustíveis, através do entendimento de que aquela exclusão dos benefícios fiscais da ZFM buscava proteger o equilíbrio da livre concorrência no mercado de combustíveis.

Nesse sentido, a decisão proferida na ADI nº 7.239/DF representa a consolidação definitiva da orientação jurisprudencial do STF quanto à impossibilidade de extensão dos benefícios fiscais da ZFM às atividades de petróleo, combustíveis e lubrificantes. (...)

43. Assim, pode-se concluir que este Egrégio Tribunal, em relação à política fiscal implementada por meio da Zona Franca de Manaus, especificamente delimitou a extensão de tais benefícios no que tange aos combustíveis derivados de petróleo, afirmando que, *a priori*, tais itens não estariam acobertados pelas normas exonerativas em questão.

IV.D. A NOVA ORDEM CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA. A REFORMA TRIBUTÁRIA PROMOVIDA PELA EC Nº 132/2023 (EXTINÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E FINANCEIROS PARA IBS E CBS) E A LC Nº 214/2025

44. É imperativo consignar que, independentemente das controvérsias fundadas na ordem pretérita — sob a égide da Lei nº 14.183/2021 e do Decreto-Lei nº 288/67 —, a Emenda Constitucional nº 132/2023 inaugurou uma nova ordem normativa. Não se trata de mera sucessão legislativa, mas de uma reforma estrutural que projeta um novo modelo de tributação sobre o consumo.

45. Nesse cenário, o Poder Constituinte Derivado promoveu uma revisão sistêmica, extinguindo exações e instituindo novos tributos sob premissas rígidas de desoneração e neutralidade. Torna-se fundamental, portanto, compreender que a nova ordem constitucional não comporta, e tampouco admite, normas que fragmentem o sistema tributário, sob pena de comprometer o volume arrecadatório e desconsiderar as necessárias calibrações desonerativas.

46. A Reforma Tributária promovida pela EC nº 132/2023 já pode ser caracterizada como um marco histórico do sistema tributário nacional, projetando-se como resposta institucional à crescente complexidade fiscal brasileira. Fruto de anos de estudos técnicos e de amplo debate democrático envolvendo entidades públicas e privadas, academia e sociedade civil, a reforma objetivou simplificar e racionalizar a tributação sobre o consumo, eliminando distorções, reduzindo desigualdades regionais e, principalmente, promovendo o desenvolvimento econômico sustentável.

47. O texto da EC nº 132/2023 delinea com clareza as diretrizes fundamentais para a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), visando à neutralidade e à não cumulatividade como elementos centrais, bem como à vedação para concessão de benefícios fiscais e financeiros correspondentes. Além disso, estabeleceu diretrizes para a manutenção do regime especial da Zona Franca de Manaus, considerando suas

peculiaridades históricas e econômicas.

48. Em termos objetivos, a EC nº 132/2023 incluiu, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o art. 92-B, que trata especificamente da ZFM no contexto pós-reforma tributária. Eis a redação do *caput* e do §1º do citado dispositivo:

“Art. 92-B **As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal** estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, **para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus** pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, **nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos** a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 1º Para assegurar o disposto no *caput*, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros.”

49. Assim, coube ao Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 (“PLP nº 68/2024”), posteriormente convertido na LC nº 214/2025, regulamentar tal dispositivo, além de muitos outros contidos na EC nº 132/2023, buscando dar concretude normativa às disposições constitucionais.

50. Durante o trâmite legislativo, quando do encaminhamento do PLP nº 68/2024 da Câmara dos Deputados ao Senado Federal, o objeto do dispositivo impugnado (art. 441, alínea “e”, da LC 214/2025) encontrava-se então no art. 439, inciso V, alínea “e”, ora transcrito:

“Art. 439. Para fins desta Seção, considera-se: (...)

V - bens não contemplados pelo regime favorecido da Zona Franca de Manaus: (...)

e) petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo; e”

51. Observe-se, então, que a regulamentação obedecia não só aos limites definidos pela EC nº 132/2023, como, também, ao texto vigente do Decreto-Lei nº 288/1967.

52. No Senado Federal, contudo, o PL foi alterado a partir da Emenda nº 2136, que propôs a seguinte redação ao dispositivo, consolidando-o no art. 441, alínea “e”, PL nº 68/2024:

“Art. 441. Não estão contemplados pelo regime favorecido da Zona Franca de Manaus: (...)

e) petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, **exceto para a indústria de refino de petróleo localizada na Zona Franca de Manaus, em relação exclusivamente às saídas internas para aquela área incentivada, desde que cumprido o**

processo produtivo básico, permanecendo a vedação para todas as demais etapas.”
(destacou-se)

53. Eis a transcrição da íntegra da Justificação apresentada na referida Emenda nº 2136:

“A emenda tem como único objetivo viabilizar a plena operacionalização da atividade de refino de petróleo na Zona Franca de Manaus, com incentivos fiscais, quando realizada dentro da própria área incentivada e a ela destinada. A emenda também prevê a obrigatoriedade do cumprimento do Processo Produtivo Básico. É sabido que a cidade de Manaus é uma metrópole regional localizada no coração da floresta Amazônica e isolada dos demais centros urbanos. Como a atividade de refino é concentrada em poucas Estados do país, a refinaria mais próxima de Manaus encontra-se a mais de 3.000 km por rotas de transporte.

Portanto, trata-se de um recurso estratégico para a produção industrial e para a vida econômica da cidade. Não obstante esses aspectos, o petróleo foi incluído, de forma equivocada e inapropriada, na lista negativa do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, pela Lei nº 14.183, de 14 de julho de 2021. A emenda busca compatibilizar as preocupações concorrenciais que motivaram aquela medida com a necessidade de garantir os investimentos em refino de petróleo que sempre existiram na região incentivada, mantendo-o, entretanto, na lista negativa, excepcionalizando apenas a situação especificada, dado o seu papel estratégico para o funcionamento do próprio modelo econômico incentivado. Essa simples medida permitirá, caso sejam atendidas todas as demais condições, **a concessão de incentivos para o refino de petróleo exclusivamente para consumo na cidade de Manaus.**” (destacou-se)

54. A despeito da pretensa intenção de “*viabilizar a plena operacionalização da atividade de refino de petróleo na Zona Franca de Manaus*”, “**exclusivamente para consumo na cidade de Manaus**”, não há qualquer dado e/ou informação que minimamente justifique a proposta. Há estudo que demonstre a compatibilidade entre a proposta de emenda e o objetivo pretendido? Em que medida a exoneração irá promover o investimento em refino de petróleo? Não se sabe.

55. Ainda assim, a Emenda nº 2.136 foi aprovada pelo Senado Federal, conforme Relatório ao PLP nº 68/2024 oferecido na 52ª reunião extraordinária da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, sem qualquer discussão minimamente aprofundada sobre suas consequências.

56. Devolvido pelo Senado Federal à Câmara dos Deputados em 15 de dezembro de 2024, o PLP nº 68/2024 foi aprovado no plenário da Casa iniciadora entre os dias 16 e 17 de dezembro, mantendo o texto do art. 441, alínea “e”, que fora redigido pela Casa Revisora – e aprovando, na LC nº 214/2025, o dispositivo que ora tem uma parte impugnada por esta ação direta de inconstitucionalidade.

57. Para que fique visualmente claro, eis o efeito pretendido pelo julgamento do STF (declaração de inconstitucionalidade da exceção a que alude toda a parte final da alínea “e”, a partir da expressão “exceto”:

“Art. 441. Não estão contemplados pelo regime favorecido da Zona Franca de Manaus: (...)

e) petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, ~~exceto para a indústria de refino de petróleo localizada na Zona Franca de Manaus, em relação exclusivamente às saídas internas para aquela área incentivada, desde que cumprido o processo produtivo básico, permanecendo a vedação para todas as demais etapas.~~”

58. Esse é o contexto normativo da elaboração do art. 441, alínea “e”, da LC nº 214/2025, que produzirá efeitos a partir de 01 de janeiro de 2027, com a tributação efetiva por CBS.

V. OS FATOS SUBJACENTES À EDIÇÃO NORMATIVA: O SETOR DE REFINO NO BRASIL E A POSIÇÃO ESTRATÉGICA DA REAM

59. Sabe-se que a norma jurídica não subsiste se dissociada do contexto fático que lhe dá suporte. Ao pretender atribuir juridicidade ao próprio mundo fenomênico, a norma demanda do intérprete-aplicador conhecimento quanto ao espectro de sua incidência e aos critérios necessários à sua impositividade, em trabalho exegético de subsunção do fato à hipótese abstratamente prevista. Como ensina o Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo, Humberto Ávila⁶:

“A interpretação das normas exige o confronto com parâmetros externos a elas. Daí se falar em dever de congruência e de fundamentação na natureza das coisas (*Natur der Sache*). Os princípios constitucionais do Estado de Direito (art. 1º) e do devido processo legal (art. 5º, LIV) impedem a utilização de razões arbitrárias e a subversão dos procedimentos institucionais utilizados. Desvincular-se da realidade é violar os princípios do Estado de Direito e do devido processo legal.”

60. Portanto, além de contextualizar normativamente a origem do dispositivo ora impugnado, faz-se necessário tecer comentários quanto ao setor de refino no Brasil, eis que tais informações, por certo, fornecerão os subsídios fáticos necessários ao deslinde da controvérsia. Não se pretende, por certo, aprofundar e esgotar tema tão complexo, cabendo ao autor, tão somente, trazer dados que balizem a questão posta em discussão.

⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 200.

61. Para tanto, a Autora se baseará, exclusivamente, em documentos e informações públicas, especialmente nos estudos disponibilizados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) e pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), órgãos técnicos e insuspeitos quanto ao tema que, inclusive possuem entre si um Acordo de Cooperação Técnica vigente objetivando angariar subsídios que os permitam regular, monitorar e aperfeiçoar o dito mercado (Processo SEI/CADE nº 08700.002021/2013-15).

62. Pois bem, desde a década de 50, a exploração da atividade de refinação de petróleo foi definida como atividades de monopólio da União Federal, a ser exercida exclusivamente pela sociedade Petróleo Brasileiro S.A. ("Petrobrás"), por força dos art. 1º e 2º da Lei nº 2.004/1953:

“Art. 1º Constituem monopólio da União: (...)

II – a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

Art. 2º A União exercerá, o monopólio estabelecido no artigo anterior:

II – por meio da sociedade por ações Petróleo Brasileiro S. A. e das suas subsidiárias, constituídas na forma da presente lei, como órgãos de execução.”

63. A exploração em regime de monopólio da Petrobrás foi encerrada em 1997, com a edição da Lei nº 9.478/1997, que, a despeito de manter o monopólio da exploração da atividade de refino de petróleo em favor da União Federal, previu que tais atividades poderiam ser exercidas por empresas (não necessariamente pela Petrobrás), mediante concessão ou autorização, nos termos de seus artigos 4º e 5º:

“Art. 4º Constituem monopólio da União, nos termos do art. 177 da Constituição Federal, as seguintes atividades: (...)

II - a refinação de petróleo nacional ou estrangeiro;”

“Art. 5º As atividades econômicas de que trata o artigo anterior serão reguladas e fiscalizadas pela União e poderão ser exercidas, mediante concessão ou autorização, por empresas constituídas sob as leis brasileiras, com sede e administração no País. (Redação original)”

“Art. 5º. As atividades econômicas de que trata o art. 4o desta Lei serão reguladas e fiscalizadas pela União e poderão ser exercidas, mediante concessão, autorização ou contratação sob o regime de partilha de produção, por empresas constituídas sob as leis brasileiras, com sede e administração no País. (Redação dada pela Lei nº 12.351, de 2010)”

64. A despeito dessa pretensa abertura do mercado, as atividades de refino

permaneceram amplamente concentradas na Petrobrás que, até meados de 2018, detinha 98% (noventa e oito por cento) de participação no referido mercado – conforme informações prestadas pela ANP (Ofício nº 125/2018/DG-ANP) no bojo do processo supramencionado. Em 2018, ou seja, passados quase 20 (vinte) anos da “abertura do mercado”, das 17 (dezessete) refinarias operacionais do país, 13 (treze) pertenciam exclusivamente à Petrobrás, 1 (uma) era indiretamente detida pela Petrobrás (sem controle acionário) e apenas 3 (três) pertenciam a outras sociedades, sendo a Petrobrás, portanto, detentora de 99% (noventa e nove por cento) da capacidade instalada – **forte indicativo da existência de barreiras de entrada significativas a novos participantes.**

65. Concomitantemente ao estudo que vinha sendo promovido pelo CADE e pela ANP, a Petrobrás elaborou um plano de desinvestimento de determinados ativos, dentre os quais determinadas refinarias. A confluência desses dois fatores, a princípio dissociados, alterou significativamente o mercado de refino no Brasil – e é nesse contexto que surge a questão posta em discussão.

66. A Petrobrás e o CADE, objetivando sanar a situação de monopólio de fato, firmaram o Termo de Compromisso de Cessação de Prática no bojo do Processo SEI/CADE nº 08700.002715/2019-30, instrumento por meio do qual a Petrobrás se comprometeu a alienar integralmente 8 (oito) de suas refinarias.

67. O destaque, aqui, se dará em relação à Refinaria Isaac Sabbá (“Ream”), única refinaria do país localizada na região Norte, e localizada a quase 2.500km (dois mil e quinhentos quilômetros) de qualquer outra refinaria no país. Esta é, ao fim e ao cabo, **a única pessoa jurídica que explora a atividade de refino de petróleo na Zona Franca de Manaus** – e, portanto, **a única beneficiada pela norma ora questionada.**

VI. AS RAZÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 441, ALÍNEA E, DA LC Nº 214/2025

VI.A. A AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA MATERIAL PARA A NORMA EDITADA

“O Estado de Direito exige de quem propõe ou elabora normas a apresentação da justificativa correspondente”.⁷

⁷ BARCELLOS, Ana Paula de. *Direitos fundamentais e direito à justificativa: devido procedimento na elaboração normativa*. 3. ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2020. p. 75.

68. Passando, então, às razões que inquinam a norma impugnada, a primeira delas é a ausência de justificativa material que a suporte, vez que a Emenda nº 2.136 ao PLP 66/24 não apresenta qualquer elemento – ambiental, econômico, estrutural, jurídico ou de real substância diversa – que corrobore suas assertivas.

69. Ora, a EC nº 132/2023, modificação no texto constitucional que implementou a Reforma Tributária, é, possivelmente, o projeto de emenda constitucional mais estudado no país durante a sua tramitação, desde a Constituição Federal de 1988. Poucas vezes se viu tamanho empenho conjunto, por parte do Congresso Nacional, de acadêmicos e operadores do direito e da sociedade civil, para analisar os efeitos vindouros de uma alteração legislativa de maneira prévia à sua aprovação. O resultado, como não poderia deixar de ser, é histórico e reconhecido por todos aqueles que participaram do processo.

70. Parte desse sentimento se deve, certamente, à robustez dos estudos que justificaram a proposta. A reforma, como se sabe, não surgiu a partir da geração espontânea: foi um trabalho realizado a muitas mãos, baseado em diversos estudos, dados e elementos empíricos, além de experiências internacionais semelhantes e adequações à realidade brasileira.

71. O Projeto de Lei Complementar nº 68/2024, que resultou na LC nº 214/2025, seguiu a mesma toada – foi pensado e projetado dentro da melhor técnica legislativa possível, com inúmeras reuniões de trabalho e discussões sobre seu conteúdo. É justamente nesse ponto que a alteração em seu texto, promovida pela Emenda nº 2.136, carece de embasamento.

72. Como exposto anteriormente, a Justificação à referida emenda não possui qualquer elemento minimamente palpável. Afirma-se que a Emenda viabilizará o desenvolvimento da atividade de refino na Zona Franca de Manaus: ora, mas tal atividade já não é desenvolvida? Por que, então, um grupo com atuação reconhecida na Amazônia adquiriu a Ream por mais de US\$ 257 milhões (duzentos e cinquenta e sete milhões de dólares)?

73. A Justificação vai além, e afirma que *“a refinaria mais próxima de Manaus encontra-se a mais de 3.000 km por rotas de transporte”* – assertiva absolutamente inverídica, já que, como já exposto, há uma refinaria na própria cidade de Manaus.

74. Em outras palavras, pode uma modificação legislativa, baseada em meras suposições e em dados equivocados, pretender se servir de elemento suficiente para fundamentar a sua

proposição? Ou, ao contrário, o devido processo legislativo, **em sua dimensão material**, imprescinde de estudos e/ou de, ao menos, coerência lógica entre o objeto, a finalidade e a justificativa, tal como enunciado no art. 1º do Decreto-Lei nº 288/1967, acima mencionado?

75. A resposta, obviamente, só pode seguir a segunda hipótese. E isso não é mero capricho da esperada boa técnica legislativa. É, na verdade, ponto essencial do processo legislativo em si.

76. Não há dúvidas de que, no ordenamento jurídico brasileiro, toda a decisão judicial deve ser motivada. Também os atos administrativos devem se submeter ao princípio da motivação. Por óbvio, os projetos de lei não podem fugir a este princípio que norteia o Estado Democrático de Direito. Nenhum projeto de lei pode ser apresentado sem sua devida e imprescindível justificação (em sua dimensão material), sob risco de o tornar pretensamente insindicação pelo Poder Judiciário (o que, inclusive, gera críticas quanto ao “ativismo” por ocasião da atuação dos tribunais brasileiros ao conformar o texto em questão, injustificado na tramitação legislativa, aos ditames constitucionais).

77. Quais os elementos que justificam a exceção proposta? Quais estudos corroboram as informações trazidas na referida emenda? Para que o debate se iniciasse, era preciso que a questão fosse apresentada de forma clara e com os seus elementos expostos de forma mínima. Afinal, se um Senador da República apresentou a proposta de emenda, é porque, certamente, a questão fora estudada anteriormente e suas consequências esperadas são conhecidas.

78. A imprescindibilidade da motivação do Projeto de Lei (ou de emendas que o modifiquem) não se trata de mera formalidade. Pelo contrário, é ponto essencial do próprio nascer do processo legislativo e sua ausência é vício que macula a lei ao fim aprovada. Não é exagero destacar que o processo legislativo se submete ao princípio da legalidade, e a ele está condicionado. Não se pode criar norma que imponha obrigação ou que outorgue direitos a um determinado cidadão sem que haja a adequada motivação para tanto.

79. Na lição da festejada constitucionalista Ana Paula de Barcellos, Professora de Direito Constitucional da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), prestar contas é inerente ao ato de legislar, o que obriga o proponente a apresentar sua motivação legislativa. A apresentação das razões para um novo projeto de lei é, em suas palavras, essência do próprio regime democrático, do Estado de Direito, previsto como cláusula pétrea de nossa Constituição.

“Independentemente do debate teórico, como se vê, parece tranquilo concluir que a opção constitucional em matéria de democracia agrega ao seu conteúdo essencial, para além do voto, tanto a ampliação dos participantes quanto, sobretudo, a apresentação de razões por parte deles. E, se é assim, e se a apresentação de razões por parte dos agentes públicos é inerente à democracia, as instituições e as práticas públicas em um Estado democrático devem ser concebidas e desenhadas de forma a contribuir para esse resultado.

Em síntese, em uma república, os agentes públicos exercem um poder delegado e devem prestar contas dos atos praticados ou que pretendem praticar e que tenham repercussão sobre a vida das pessoas. A elaboração e a expedição de normas – cujo impacto sobre a esfera jurídica dos indivíduos é da sua própria natureza – veiculam claro exercício de poder político delegado por parte do povo e, por isso mesmo, demandam justificação minimamente adequada, na linha do devido procedimento na elaboração normativa.

Ademais, se a apresentação de razões é uma exigência essencial da democracia, o devido procedimento na elaboração normativa é uma especificação relativamente básica dessa exigência no contexto da elaboração normativa. Isto é: a exigência de que aquele que propõe normas apresente a justificativa correspondente, que deverá trazer razões e informações que fundamentem a proposta, tendo em conta o problema que se pretende enfrentar, os resultados ao final esperados, e os custos e impactos antecipados”.

“A justificativa exigida pelo devido procedimento na elaboração normativa, com seus conteúdos mínimos, deverá ser apresentada por quem propõe a criação de normas, e constitui um procedimento para que essa clareza e compreensibilidade das normas sejam explicitadas. Ou seja: o DPEN [*Devido Procedimento na Elaboração Normativa*] veicula uma garantia elementar do conteúdo essencial do Estado de Direito referido. Nesse ponto é possível fazer uma conexão lógica do que se vem de expor com a garantia do devido processo legal”. (BARCELLOS, Ana Paula de. *Direitos fundamentais e direito à justificativa: devido procedimento na elaboração normativa*. 3. ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2020. p. 107 e 109; destacou-se)

80. A inobservância de preceitos constitucionais no processo legislativo traz como consequência o reconhecimento da inconstitucionalidade formal da lei. Nesse sentido, vale aqui citar a lição de Alexandre de Moraes, Professor de Direito Constitucional da Universidade de São Paulo (USP) e Ministro do STF, em sua consagrada obra de direito constitucional:

“O art. 5º, II, da Constituição Federal, consagra o princípio da legalidade ao determinar que *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*. Como garantia de respeito a este princípio básico em um Estado Democrático de Direito, a própria Constituição prevê regras básicas na feitura das espécies normativas. Assim, o processo legislativo é verdadeiro corolário do princípio da legalidade, como analisado no capítulo sobre direitos fundamentais, que deve ser entendido como *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de espécie normativa devidamente elaborada de acordo com as regras de processo legislativo constitucional* (arts. 59 a 69, da Constituição Federal).

Assim sendo, a inobservância das normas constitucionais de processo legislativo tem como consequência a inconstitucionalidade formal da lei ou ato normativo produzido, possibilitando pleno controle repressivo de constitucionalidade por parte do Poder Judiciário, tanto pelo

método difuso quanto pelo método concentrado”. (MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 39. ed. São Paulo: Atlas, 2023)

81. No mesmo sentido, citem-se mais uma vez as lições da Professora Ana Paula de Barcellos, em sua obra específica sobre o tema, na qual destaca o caráter inconstitucional da norma aprovada sem a prévia e devida justificação:

“Parece possível cogitar de duas modalidades de eficácia jurídica na hipótese de violação ao devido procedimento na elaboração normativa. **Em primeiro lugar, a ausência da justificativa exigida pelo devido procedimento na elaboração normativa caracterizará uma inconstitucionalidade formal cuja consequência, assim como acontece com outras inconstitucionalidades formais, será a invalidade da norma afinal editada.** Essa eficácia, portanto, se opera no plano da validade da norma que foi editada sem que o devido procedimento na elaboração normativa tenha sido observado.

O dever de apresentar justificativas na elaboração normativa não é um favor ou uma gentileza, nem apenas uma conveniência política da qual a autoridade que edita a norma – mesmo que ela seja o Poder Legislativo – possa abrir mão. Trata-se de uma exigência constitucional de natureza procedimental que corresponde a um direito fundamental das pessoas em geral, e dos cidadãos em particular, em um Estado democrático. Os agentes públicos exercem poder político por delegação do povo e, ao disporem de alguma competência para propor ou editar normas – exercício desse poder político delegado, não podem simplesmente dispor do direito ao devido procedimento na elaboração normativa, que não lhes pertence. Não custa lembrar que o DPEN torna obrigatória a prestação de contas que dá conteúdo à justificativa que deve acompanhar as propostas normativas. E seu objetivo é justamente permitir que a população controle o exercício do poder político por esses seus agentes delegados”.

“Nesse contexto, a inconstitucionalidade formal da norma editada sem observância do devido procedimento na elaboração normativa é a consequência natural para o desrespeito ao procedimento constitucionalmente estabelecido para a criação do Direito no âmbito do Estado. **O papel do Judiciário nesse particular será apenas o de verificar o desrespeito ao conteúdo mínimo do devido procedimento na elaboração normativa e, em sendo esse o caso, declarar a inconstitucionalidade da norma editada.**” (BARCELLOS, Ana Paula de. *Direitos fundamentais e direito à justificativa: devido procedimento na elaboração normativa*. 3. ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2020. p. 209-211; destacou-se)

82. O Princípio da Motivação é decorrente corolário direto do Estado Democrático de Direito. Está intrinsecamente ligado aos princípios da legalidade e da publicidade, aos quais o Estado como um todo deve se pautar. Não é preciso alongar esta manifestação para se demonstrar que o respeito ao Princípio da Motivação é essencial para os atos administrativos do Poder Executivo e para as decisões tomadas pelo Poder Judiciário, e que, portanto, aplicável aos projetos de lei deliberados pelo Poder Legislativo. A este respeito, o Ministro Flávio Dino⁸, desde

⁸ COSTA, Flávio Dino de Castro e. A função realizadora do poder judiciário e as políticas públicas no Brasil. In: Revista / Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários nº 28 – jan./mar. 2005. Brasília: CEJ, 2005.

a sua atuação como juiz federal, já explicitava a motivação, no Estado de Direito, como um dos aspectos indispensáveis à atuação estatal e, ao mesmo tempo, como elemento sindicável pelo Poder Judiciário:

“(…) O Judiciário não é uma agência subalterna em relação aos demais ramos do Estado, porém isso não significa que seja superior – no sentido de necessariamente possuir, de modo legítimo, a “última palavra” sobre as políticas públicas. A aceitação aos “convites” multicitados não pode ocorrer de modo atabalhado, imotivado e autoritário, com o juiz pondo em primeiro plano preconceitos de índole “aristocrática” contra o mundo da política.

Duas atitudes são imprescindíveis para o juiz: em primeiro lugar, não olvidar as regras de imparcialidade procedimental, assegurando a apresentação de argumentos por parte da Administração e a produção de provas que o sustentem; em segundo lugar, confrontar a consistência da fundamentação que pode ser exposta na decisão judicial. (…)

Em outras palavras, o mérito dos atos que concretizam (ou não concretizam) políticas públicas é suscetível de controle judicial, excepcionalmente. As técnicas jurídicas que podem viabilizar, legitimar e conferir consistência a tal controle são diversas. Mencionam-se as mais expressivas e já consolidadas em nosso Direito: as teorias dos motivos determinantes e do desvio de finalidade, bem como os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.”

83. Sem a indispensável exposição de reais motivos, a norma padece de vício essencial, que impossibilita sua devida interpretação ou aceitação pela população, já que as razões que a subsidiam não são conhecidas. Tal mácula, como demonstrado e defendido pela melhor doutrina, traz como consequência a necessidade de que seja declarada inconstitucional, por desrespeito ao devido procedimento legislativo, **em sua dimensão material**.

VI.B. A RENÚNCIA DE RECEITA SEM A CORRESPONDENTE ESTIMATIVA DO IMPACTO ORÇAMENTÁRIO

84. Aliás, a extensão do benefício pretendida pela LC nº 214/2025 também incorre em **vício formal** em relação ao procedimento legiferante, uma vez que não foram apresentados, conjuntamente ao texto legal, as estimativas de impacto orçamentário e as correspondentes contrapartidas, nos termos impostos pelo art. 113 do ADCT:

“Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016)”

85. Esse dispositivo foi incluído na Constituição Federal pela EC nº 95/2016, que instituiu o chamado “Novo Regime Fiscal”, cujo objetivo precípua era de *“reverter, no horizonte de médio e longo prazo, o quadro de agudo desequilíbrio fiscal em que nos últimos anos foi colocado o*

*Governo Federal*⁹.

86. O dispositivo em questão, assim, funciona como limitador de benesses fiscais de valores desconhecidos, sujeitando a própria aprovação de projetos do tipo a um conhecimento prévio – e, portanto, à decisão consciente do parlamento – quanto aos valores eventualmente suprimidos do orçamento público em prol de determinada causa. A este respeito, merece menção as lições do Professor Celso de Barros Correia Neto¹⁰ sobre o assunto:

“Renúncias de receita, especialmente as tributárias, e despesas obrigatórias servem frequentemente de meios para que diversos grupos de pressão e segmentos da sociedade em geral garantam a destinação de recursos públicos para ações consentâneas aos seus interesses. No entanto, “As demandas por gasto ou renúncia de receita, em sua imensa maioria”, explica Eber Z. Santa Helena, “são formuladas por proposições legislativas de forma indefinida em termos financeiros, simplesmente, justifica-se o mérito e não seu custo, quase nunca estimado, muito menos demonstrado e nunca compensado” (HELENA, 2009, p. 29). Daí a importância de regras como a do art. 113, a fim de assegurar-se a variável dos cursos ao processo legislativo de aprovação dessas medidas.

A disposição do art.113 exige que a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita seja acompanhada de estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. A norma regula o processo legislativo e tem como destinatário o autor da proposição legislativa, notadamente o parlamentar federal. A estimativa de “impacto orçamentário e financeiro” nada mais é do que a demonstração do quanto custam as despesas obrigatórias e as renúncias de receita que se estão a propor. A medida é salutar, uma vez que permite incorporar ao debate legislativo a análise de custo-benefício, que muitas vezes é relegada a segundo plano no debate político, especialmente em matéria de benefícios fiscais.”

87. O descumprimento de tal imposição – ou seja, a ausência de apresentação das estimativas quanto ao impacto orçamentário de medidas que aumentem despesas obrigatórias ou impliquem renúncia de receitas – maculam o próprio processo decisório do legislador, que não possui plena ciência de aspecto indispensável à formação da sua convicção.

88. Afinal, de quanto será a renúncia fiscal relativa à extensão prevista na LC nº 214/2025, para produção, comercialização e consumo de combustíveis fósseis na ZFM? Há condições econômico-financeiras de tais efeitos serem absorvidos pelo orçamento público? Não se sabe. Divulga-se, na mídia, que o impacto ora será de R\$ 1,7 bilhão a 3,5 bilhões ao ano¹¹, ora será de

⁹ Exposição de Motivos da Proposta de Emenda à Constituição que instituiu o Novo Regime Fiscal no âmbito da União Federal (EC nº 95/2016).

¹⁰ NETO, Celso de Barros Correia. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2018.

¹¹<https://comsefaz.org.br/novo/reforma-tributaria-estados-alertam-para-perda-de-arrecadacao-e-competitividade/#:~:text=O%20Comsefaz%20alerta%20que%20a,a%20seguran%C3%A7a%20energ%C3%A9tica%20do%20pa%C3%ADs> - Acesso em 24 de julho de 2025.

“apenas” R\$ 300 milhões¹². Ninguém, na prática, o sabe.

89. O valor da renúncia, contudo, em nada afeta o conceito: a violação ao art. 113 do ADCT configura vício intrínseco ao próprio processo legiferante, insanável *a posteriori* e, portanto, inconstitucional – como arrebatou o Professor Celso de Barros Correia Neto¹³:

“Ao elevar a exigência de estimativa do impacto orçamentário e financeiro ao nível da Constituição Federal, no Novo Regime Fiscal, o que antes era tomado como apenas uma causa de arquivamento, passível de superação pelo voto de maioria legislativa eventual, tornou-se **um vício de inconstitucionalidade e, como tal, insuscetível de convalidação**. Será, portanto, inconstitucional a aprovação de lei que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita, sem que seu processo de deliberação tenha sido devidamente acompanhado da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

Enquanto vigorar o Novo Regime Fiscal, a falta de prévia estimativa de impacto financeiro e orçamentário, durante o processo legislativo, resulta em **inconstitucionalidade formal das leis de incentivo ou de despesa obrigatória aprovadas**. Resta apenas definir se a estimativa deve ser oferecida somente no momento da apresentação da proposição – na exposição de motivos do ato ou na justificativa do projeto, conforme o caso – ou, se faltando tal informação, é possível sanar o vício mediante a elaboração da necessária estimativa, antes da deliberação da proposição nas comissões ou no plenário das Casas legislativas.

Considerando que o escopo da exigência é fazer com que o processo legislativo e os debates que lhe são ínsitos levem em conta os custos das medidas que pretendem adotar, bem como seus efeitos no orçamento público, não parece desarrazoado admitir que a falta possa ser sanada, desde que a providência seja adotada antes que se ultime a votação da medida. Do contrário, a estimativa torna-se mera formalidade, sem qualquer relevância para a decisão legislativa tomada.”

90. Este E. Supremo Tribunal Federal, aliás, já se manifestou, em reiteradas oportunidades, quanto à imperatividade do art. 113 do ADCT como condição à constitucionalidade de textos legais que majorarem despesas ou impliquem em renúncia de despesa, como, a título exemplificativo, se observa na ADI nº 5.816/RO (Relatoria do Exmo. Ministro Alexandre de Moraes), na ADI nº 6.074/RR (Relatoria da Exma. Ministra Rosa Weber), na ADI nº 6.033/RR (Relatoria do Exmo. Ministro Luiz Roberto Barroso), na ADPF nº 662/DF (Relatoria do Exmo. Ministro Gilmar Mendes), na ADI nº 6.152/MA (Relatoria do Exmo. Ministro Edson Fachin), na ADI nº 6.080/RR (Relatoria do Exmo. Ministro André Mendonça), entre tantos outros casos onde a conclusão é, simplesmente, a mesma:

¹² <https://amazonasatual.com.br/renuncia-fiscal-com-refino-de-petroleo-no-am-e-baixa-afirma-economista/> - Acesso em 24 de julho de 2025.

¹³ NETO, Celso de Barros Correia. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2018.

ADI nº 5.816/RO – Excertos do voto-condutor do Min. Alexandre de Moraes:

“(…) A qualificação do debate legislativo sobre gastos tributários é buscado pela agregação de duas condições ao processo de criação desses benefícios: (a) uma condição básica, primariamente exigível, que é a de inclusão da renúncia da receita na estimativa da lei orçamentária; e (b) uma condição alternativa, mediante a efetivação de medidas de compensação, por meio de elevação de alíquotas, da expansão da base de cálculo ou da criação de tributo.

O mecanismo incentiva o deslocamento da decisão sobre benefícios tributários para a arena apropriada, que é a da deliberação sobre o orçamento do ano seguinte, quando o custo-benefício poderá ser melhor ponderado.

É incontestável, portanto, que a Constituição Federal exige que as renúncias de receita sejam seriamente analisadas pelas instituições brasileiras, acolhendo recomendações internacionais que exortam a criação de instrumentos de conexão dos gastos tributários com a realidade orçamentária dos governos.”

ADI nº 6.074/RR – Excertos do voto-condutor da Min. Rosa Weber:

“Ao não cumprir a norma constitucional, o legislador de Roraima criou lei sem a prévia deliberação sobre o **custo-benefício da isenção** para o Estado.

A **renúncia de receita** engendrada implicou o exercício negativo de uma competência tributária, sem o necessário exame na arena e na ocasião apropriadas. Inexistiu debate sobre as consequências da norma a ser criada, como assinalado pelo constituinte derivado. Por envolver a concessão de benefício fiscal e o tratamento especial a contribuintes, deveria, o processo legislativo que originou a **Lei nº 1.293/2018 de Roraima**, ter seguido à risca o procedimento constitucional obrigatório fixado pelo art. 113 do ADCT.

Com esses fundamentos, entendo que, ao suprimir a formalização de tal **mecanismo de diagnóstico financeiro** do processo legislativo, foi **descumprido** o art. 113 do ADCT. O legislador do Estado de Roraima produziu, em razão da omissão quanto à estimativa do impacto orçamentário e financeiro, ato normativo eivado de **inconstitucionalidade formal**.”

ADI nº 6.303/RR – Excertos do voto-condutor do Min. Luiz Roberto Barroso:

“Interpretando o art. 113 do ADCT, este Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que o referido dispositivo é aplicável a todos os entes da Federação, pelo que eventual proposição legislativa federal, estadual, distrital ou municipal que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada de estimativa de impacto orçamentário e financeiro, sob pena de incorrer em **vício de inconstitucionalidade formal**.”

ADPF nº 662/DF – Excertos da decisão monocrática do Min. Gilmar Mendes:

“Ainda nos termos da referida decisão, consignou-se que a jurisprudência do TCU tem assentado que **medidas legislativas aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira** e em inobservância ao que determina a legislação vigente são inexecutáveis, tendo em vista que, não obstante existentes com a promulgação e presumidamente válidas, **não entram no plano da eficácia**, justamente por não atenderem ao disposto no art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, e na respectiva LDO. (...)

Se considerarmos que a exigência de estimativa de impacto orçamentário e financeiro passa a compor as normas constitucionais relativas ao processo legislativo, caso não seja

apresentada a referida estimativa, a legislação aprovada padeceria de vício de inconstitucionalidade formal”.

ADI nº 6.152/MA – Excertos do voto-condutor do Min. Edson Fachin:

“Trata-se, portanto, de norma que deve ser observada a fim de conformar o devido processo legislativo, já vigente à época da edição da lei impugnada, a qual é, portanto, inconstitucional. Alega o Estado, no entanto, que, em se tratando de produto novo, a fixação da alíquota não enseja renúncia fiscal. (...)

Nos termos do previsto art. 150, § 6º, da CRFB, há um conceito tipológico de benefício fiscal exemplificativo (*numerus apertus*) justamente com o propósito de conferir maior controle a tal prática de modo a não deixá-la infensa a controles fiscais e orçamentários.

Esse conceito foi desenvolvido pelo art. 14, § 1º, da Lei Complementar n. 101/2000, o qual dispõe que “a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.”

Trata-se, pois, de benefício fiscal que demanda a devida estimativa do seu impacto financeiro e orçamentário, nos termos do art. 113 do ADCT.

Essa ausência implica a **inconstitucionalidade formal da norma impugnada.**”

ADI nº 6.080/RR – Excertos do voto-condutor do Min. André Mendonça:

“13. Em relação ao art. 113 do ADCT, também entendo configurada a existência de vício de inconstitucionalidade. (...)

15. No caso dos autos, transcrevo, por brevidade, fragmento do parecer da Procuradoria-Geral da República sobre a inobservância do art. 113 do ADCT na espécie:

“No presente caso, foram acostados documentos comprobatórios da ausência de prévia estimativa de impacto orçamentário e financeiro por ocasião do encaminhamento da proposição legislativa que deu origem à Lei estadual 1.255/2018. (...)

Ficou demonstrada, portanto, a inconstitucionalidade formal da Lei roraimense 1.255/2018, por inobservância da determinação contida no art. 113 do ADCT, que exige prévia estimativa dos reflexos orçamentário e financeiro para o encaminhamento de projetos de lei de criação ou alteração de despesa obrigatória.” (e-doc. 29, p. 16-17; grifos no original).

16. Dessa forma, cotejando-se o ato vergastado e as normas utilizadas como parâmetro de controle, **não restam dúvidas de que a Lei estadual nº 1.255, de 2018, de Roraima, padece de vício formal de inconstitucionalidade.**”

91. A esse respeito, importantes são as considerações feitas pelo Professor Heleno Taveira Tôrres no anexo Parecer:

“(…) a proposta legislativa para a inclusão do benefício fiscal não foi acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro, nem de demonstração de medidas compensatórias, nos moldes exigidos pelo artigo 113 do ADCT e do artigo 14 da LRF.

Mais grave ainda, o PLOA/2026, correspondente ao Projeto de Lei do Congresso Nacional - PLN nº 15/2025, recentemente encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, não contém previsão de renúncia correspondente, tampouco apresenta memória

de cálculo ou metodologia de projeção de receitas que reflita o impacto da desoneração instituída pela referida lei complementar.

O demonstrativo de renúncias fiscais anexo ao PLOA/2026 — exigido pelo artigo 165, § 6º, da Constituição — não inclui qualquer menção à desoneração relativa ao setor de refino de petróleo ou às operações com combustíveis na ZFM. Isso evidencia que o benefício foi criado à margem do processo orçamentário regular, sem a necessária previsão na estimativa de receitas e sem observância dos parâmetros da LDO.

A inobservância desses preceitos acarreta vício insanável de legalidade orçamentária. Sem a devida estimativa de impacto e previsão de compensação, a renúncia de receita se converte em ato materialmente irregular e financeiramente imprudente, em afronta direta aos princípios da transparência, da eficiência e da responsabilidade fiscal. O dispositivo que concede o benefício fiscal torna-se ineficaz até que as medidas compensatórias sejam devidamente implementadas, conforme determina expressamente o §2º do artigo 14 da LRF.

Além disso, a omissão na LOA/2026 impede o cumprimento do comando do artigo 5º, II, da própria LRF, que exige o acompanhamento do projeto orçamentário por medidas de compensação às renúncias de receita. A ausência de tais mecanismos representa violação formal grave e compromete a execução equilibrada do novo regime de tributação sobre o consumo, ao reduzir a base de arrecadação sem previsão de recomposição.

Assim, **conclui-se que o benefício fiscal instituído pelo artigo 441, alínea 'e', da LC nº 214/2025 não observa as exigências do artigo 113 do ADCT e do artigo 14 da LRF, nem está contemplado no PLOA/2026, configurando renúncia de receita sem amparo legal e sem planejamento orçamentário legítimo.**” (grifou-se)

92. Corroborando tais afirmações, cabe registrar que, em 31/03/2026, foi publicada a LC nº 229/2026, dispendo sobre regras relativas a benefícios tributários e despesas obrigatórias no exercício de 2026.

93. A propósito, o art. 1º da LC nº 229/2026 estabeleceu que “*as proposições legislativas que concedam benefício tributário no exercício de 2026 e se enquadrem no regime tributário para áreas de livre comércio de que trata a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, e cuja renúncia de receita tenha sido considerada na estimativa de receita da lei orçamentária do exercício de 2026 ou tenha medida de compensação nos termos do inciso II do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, ficam ressalvadas da aplicação do disposto no inciso I do art. 29 da Lei nº 15.321, de 31 de dezembro de 2025, e no art. 14-A da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.*”

94. Em outras palavras, o art. 1º da LC nº 229/2026 é categórico ao reconhecer que somente serão dispensados dos requisitos previstos na LC nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) e na Lei nº 15.321/2025 (Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO), os benefícios “*cuja*

renúncia de receita tenha sido considerada na estimativa de receita da lei orçamentária do exercício de 2026 ou tenha medida de compensação (...)".

95. Nesse contexto, não há dúvida de que o próprio Legislador Complementar, depurando as disposições da LC nº 214/2025, reconheceu que, quando a renúncia de receita não tenha sido considerada na estimativa de receita da lei orçamentária ou não haja medida de compensação, tal como ocorre com o benefício objeto do art. 441, alínea 'e', da LC nº 214/2025, aplicam-se as restrições da LRF e da LDO.

96. Assim, diante da manifesta violação ao art. 113 do ADCT perpetrada pelo art. 441, alínea 'e', da LC nº 214/2025, uma vez que a renúncia de receitas nele prevista está desacompanhada de qualquer estudo de impacto orçamentário, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade do dispositivo por **vício formal no processo legiferante**.

VI.C. O NOVO BENEFÍCIO FISCAL EM UMA ORDEM CONSTITUCIONAL CONTRÁRIA A BENEFÍCIOS PARA IBS E CBS: A EXTRAPOLAÇÃO AOS LIMITES DO ART. 92-B DO ADCT

97. Além disso, a exceção prevista pela LC nº 214/2025, que na prática autoriza que “o setor de refino” – na prática, a Ream – se beneficie da política fiscal aplicável à Zona Franca de Manaus, ultrapassa os limites da EC nº 132/2023, que lhe serve como pressuposto normativo.

98. Observe-se que a EC nº 132/2023, ao dispor sobre a manutenção da ZFM após a implementação dos novos tributos previstos na reforma tributária (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS), expressamente consignou que o diferencial competitivo da região deveria ser **MANTIDO** “**nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos**” (i.e., ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). Repise-se a redação do referido dispositivo:

“Art. 92-B **As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal** estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para **manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus** pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, **nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos** a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 1º Para assegurar o disposto no *caput*, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros.”

99. Em outras palavras, à luz desse comando constitucional expresso, questiona-se: o texto do art. 92-B do ADCT permitiria **estender** o benefício da política fiscal a produtos e/ou atividades que, atualmente, estão manifestamente excluídos de tal regime?

100. A resposta é **absolutamente negativa**.

101. Ora, como já dito no tópico quanto à ausência de fundamentação da Emenda nº 2.136, a reforma tributária foi um projeto nacional, baseado em evidências, estudos e análises, inclusive do direito comparado, para se alcançar a finalidade almejada: criar um cenário normativo favorável à superação de problemas estruturais relacionados à desorganização fiscal (parte do chamado “Custo Brasil”).

102. Veja, nesse sentido, que o projeto teve a participação de quase toda a sociedade. Houve a criação de grupos de trabalho por diversos entes do setor público e do setor privado¹⁴, nas esferas federal, estadual¹⁵ e municipal; Poder Legislativo¹⁶ e Executivo, Tribunal de Contas da União¹⁷, etc.

103. Diante disto, quando a redação do art. 92-B do ADCT especificou que os diferenciais competitivos assegurados à ZFM deveriam ser **mantidos** “*nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos*”, a EC nº 132/2023 definiu, objetivamente, os limites das leis instituidoras do IBS e do CBS em relação à referida área incentivada.

104. A propósito, novamente importantes são as palavras do Professor Heleno Taveira Tórres sobre a questão:

“Com base estas premissas, a adequada exegese da expressão ‘manutenção do diferencial competitivo em níveis equivalentes’, adotada pelo art. 92-B do texto constitucional, revela a necessidade de o legislador complementar observar, de modo estrito, os seguintes

¹⁴ A título exemplificativo, pode-se mencionar o Observatório da Reforma Tributária, criado pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo e pelo Instituto de Direito Público, com o apoio da Fundação Getúlio Vargas.

¹⁵ A título exemplificativo, vide Ato COTEPE/ICMS nº 184, de 18 de dezembro de 2023, do Conselho Nacional da Política Fazendária – CONFAZ, que “*dispõe sobre os Grupos e Subgrupos da Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS*” para debate, promoção estudos e apresentação de propostas relativas à reforma tributária.

¹⁶ A título exemplificativo, vide Ato do Presidente da Câmara dos Deputados de 21 de maio de 2024, que “[i]nstitui Grupo de Trabalho destinado a analisar e debater, no âmbito da regulamentação da reforma tributária, o PLP 68/24, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências.

¹⁷ Vide Ordem de Serviço - Segecex nº 6, de 28 de julho de 2023, que “[i]nstitui Grupo de Trabalho para subsidiar o relator da reforma tributária no Senado Federal.”

parâmetros:

i) A proteção do caráter próprio da ZFM e das ALC de áreas de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecidas com a finalidade de criar centros industriais, comerciais e agropecuários dotados de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento (artigo 1º do DL n. 288/67);

ii) A preservação do caráter de ente estrangeiro da ZFM, de modo que a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização naquela zona, ou reexportação para o estrangeiro, deve ser, para todos os efeitos fiscais constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro (artigo 4º do DL 288/67), bem assim as operações ocorridas entre pessoas jurídicas estabelecidas na ZFM, conforme a interpretação conferida pela jurisprudência pacífica;

iii) A instituição de incentivos fiscais relativos ao IBS e à CBS em modalidades e níveis compatíveis com os atuais incentivos pertinentes ao PIS, COFINS e ICMS, ou seja, que alcancem o mesmo efeito econômico na gestão dos fluxos de caixa das empresas e na formação de preços de aquisição e de venda de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e produtos acabados, tanto em transações ocorridas dentro da ZFM, como em transações ocorridas entre pessoa jurídica estabelecida na zona incentivada com terceiros fora destas áreas, no país ou no exterior;

iv) A inexistência de incentivos fiscais do IBS e da CBS concedidos a empresas sediadas fora da ZFM e das ALC, em relação a mercadorias e serviços incentivados que sejam produzidos ou comercializados nas áreas da ZFM e de livre comércio, que possam, de qualquer modo, representar redução no diferencial competitivo atribuído a estas zonas pela legislação em vigor; e

v) A inexistência de incentivos fiscais do IBS e da CBS que não faziam parte do regime jurídico daquela zona até o advento da EC nº 132/2023, sobretudo aqueles que possam, de qualquer modo, representar desequilíbrio concorrencial ou ofensa a qualquer dos limites constitucionais ao poder de tributar.

Deveras, o comando constitucional para a manutenção do diferencial competitivo da ZFM e das ALC em níveis equivalentes àqueles existentes quando da promulgação da EC nº 132/23 exerce, sobre o legislador, não apenas a função de direção da atividade legiferante, no sentido de assegurar que o novo arcabouço normativo seja compatível com os incentivos fiscais especiais até então existentes.

A norma constitucional desempenha ainda a função de bloqueio, na medida em que a garantia de diferencial competitivo conduz, de modo necessário, à impossibilidade de (i) instituição de benefícios tributários a empresas sediadas fora das zonas incentivadas, que, de alguma forma, possam reduzir aquele diferencial de competição destinado ao maior desenvolvimento regional das áreas que são objeto da intervenção estatal; e (ii) instituição de benefícios tributários a empresas sediadas nas zonas incentivadas, não previstos anteriormente ao advento da EC nº 132/23.”

105. Assim, pretender, na legislação de instituição dos novos tributos, estender um benefício fiscal inexistente – e que nunca existiu nos 58 (cinquenta e oito) anos de vigência da ZFM – é, com a devida vênia, fazer tábua rasa da disposição expressa contida no texto

constitucional.

VI.D. A VIOLAÇÃO À ISONOMIA TRIBUTÁRIA: CRIAÇÃO DE BENEFÍCIO EM PROL DE UM ÚNICO CONTRIBUINTE

106. Além da vulneração ao devido processo legislativo e da extrapolação aos limites da Emenda Constitucional que pretendeu regulamentar, o art. 441, alínea ‘e’, da LC nº 214/2025 também ofendeu frontalmente um dos cânones da justiça tributária, o princípio da igualdade.

107. A esse respeito, não é demais lembrar que um dos pilares centrais da reforma tributária consubstanciada na EC nº 132/2023 é o princípio da neutralidade fiscal, previsto no art. 155-A, §1º, que orienta a estrutura dos principais tributos criados da reforma, o IBS e a CBS, e almeja evitar que a tributação interfira nas decisões econômicas dos agentes, não possuindo a finalidade de ampliar os incentivos fiscais por setor ou por região.

108. Com base nesse princípio orientador, a reforma tributária buscou, em nome da neutralidade e da simplificação do sistema, reduzir as desigualdades entre os contribuintes, sujeitando-os a um sistema com menos “exceções” e, por conseguinte, com menos distorções. Nesse cenário, a preservação dos incentivos fiscais da ZFM até 31 de maio de 2073, garantida pelo art. 92-B do ADCT, configura uma exceção absolutamente justificada, conforme histórico normativo acima já delineado.

109. Por outro lado, a majoração de tal benefício, estendendo-o não a um setor, mas **a um contribuinte específico**, se afigura como uma distorção extremamente grave, pois representa uma concessão em favor de um único *player* de um setor econômico fundamental à economia.

110. Sabe-se que a Constituição Federal, em seu Título IV (“*Da Tributação e do Orçamento*”), descreve as normas que conformam e limitam o espectro de imposição tributária do Estado em face do contribuinte (enquanto conjunto formado pelos Entes Federativos). Naquilo que importa ao presente caso, convém destacar o art. 145, §1º, e o art. 150, inciso II, que assim dispõem:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a

capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

111. As normas supra descritas, apesar de seu caráter axiológico e de seu potencial conflito (de um lado, determina-se a tributação *pessoal*, graduada pela capacidade contributiva; de outro, prevê-se a *generalidade da tributação*, vedando o tratamento desigual), tensionam em direções opostas objetivando concretizar, justamente, a justiça tributária. Como ensina o saudoso Professor José Afonso da Silva¹⁸:

“Não basta, pois, a regra de isonomia estabelecida no caput do art. 5º, para concluir que a igualdade perante a tributação está garantida. O constituinte teve consciência de sua insuficiência, tanto que estabeleceu que é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II). Mas também consagrou a regra pela qual, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 12). É o princípio que busca a justiça fiscal na distribuição do ônus fiscal na capacidade contributiva do contribuinte, já discutido antes. Aparentemente, as duas regras se chocam. Uma veda tratamento desigual; outra o autoriza. Mas em verdade ambas se conjugam na tentativa de concretizar a justiça tributária. A graduação, segundo a capacidade econômica e personalização do imposto, permite agrupar os contribuintes em classes, possibilitando tratamento tributário diversificado por classes sociais, e, dentro de cada uma, que constituem situações equivalentes, atua o princípio da igualdade.”

112. Tais princípios, assim, estão intrinsecamente relacionados a um dos sobreprincípios fundantes do próprio Estado de Direito, o princípio da igualdade, insculpido nos arts. 3º, IV, e 5º, *caput*, da Constituição Federal¹⁹, como ensina a Exma. Ministra Regina Helena Costa²⁰:

“No campo tributário, a isonomia, como sabido, assume diversas feições, dentre as quais a

¹⁸ Silva, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. -39. ed. -São Paulo: Malheiros, 2016. P. 224-225.

¹⁹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

²⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 75..

que preconiza que, sendo todos iguais perante a lei, todos devem submeter-se à tributação. Assim é que o princípio da generalidade da tributação significa que todos aqueles que se encontrem na mesma situação descrita na hipótese de incidência estarão, em consequência, sujeitos à mesma exigência fiscal.

Tal noção rima com a ideia de justiça, pois seria extremamente injusto que um sistema tributário, diante da mesma situação fática, autorizasse a exigência de imposto de alguns, eximindo outros do mesmo encargo, sem fundamento a legitimar a disparidade de tratamento. Nesse sentido, proclama a Lei Maior ser vedado às pessoas políticas “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (art. 150, II).”

113. Como normas constitucionais cogentes, os dispositivos em questão (e os sobreprincípios que lhes dão guarida), emanam seus efeitos ao Poder Legislativo, devendo ser inteiramente observado na edição de qualquer texto legislativo. Vale citar, a esse respeito, as lições do eminente Procurador-Geral da República Paulo Gonet Branco²¹ aplicáveis à espécie:

“No âmbito do Poder Legislativo, não somente a atividade legiferante deve guardar coerência com o sistema de direitos fundamentais, como a vinculação aos direitos fundamentais pode assumir conteúdo positivo, tornando imperiosa a edição de normas que deem regulamentação aos direitos fundamentais dependentes de concretização normativa. (...)

Além de o legislador comum sujeitar -se aos direitos fundamentais, também o poder de reforma da Constituição acha -se vinculado aos direitos fundamentais, ao menos na medida em que o art. 60, § 4º, da Carta veda emendas tendentes a abolir direitos e garantias individuais.

Não há dúvida, portanto, de que os atos normativos do Poder Legislativo sujeitam -se aos direitos fundamentais, mas também outros atos desse Poder, com eficácia externa - atos de comissões parlamentares de inquérito, por exemplo -, não escapam à sujeição aos direitos fundamentais.”

114. À mesma linha de entendimento perfila-se o Professor Dr. Luís Roberto Barroso²²:

“A ideia de constitucionalização do Direito aqui explorada está associada a um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia, com força normativa, por todo o sistema jurídico. Os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da Constituição passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional. Como intuitivo, a constitucionalização repercute sobre a atuação dos três Poderes, inclusive e notadamente nas suas relações com os particulares. Porém, mais original ainda: repercute, também, nas relações entre particulares. Veja-se como esse processo, combinado com outras noções tradicionais, interfere com as esferas acima referidas.

²¹ Curso de Direito Constitucional / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco – 18. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023.

²² BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. P. 344

Relativamente ao Legislativo, a constitucionalização (i) limita sua discricionariedade ou liberdade de conformação na elaboração das leis em geral e (ii) impõe-lhe determinados deveres de atuação para realização de direitos e programas constitucionais.”

115. A observância e realização do princípio da igualdade é um dos pressupostos basilares do Estado de Direito, e uma de suas principais finalidades. O referido princípio é de tamanha relevância dentro da denominada segunda geração de direitos fundamentais²³ que estampa o Artigo 1 da Declaração Universal dos Direitos Humanos da Organização das Nações Unidas²⁴, denotando sua preponderância axiológica, comparável aos princípios constitucionalmente consagrados de mais alta hierarquia.

116. A conceitualização do princípio, no entanto, é complexa, já que a sua concretização decorre justamente da criação de critérios que permitam desigualar sujeitos comparáveis, para atender a uma determinada finalidade. Tal dificuldade fora ilustrada pelo saudoso Professor de Direito Tributário e Financeiro da UERJ e Procurador do Estado do Rio de Janeiro, Ricardo Lobo Torres²⁵, em sua obra:

“O aspecto mais intrincado da igualdade se relaciona com a sua polaridade. Enquanto nos outros valores (justiça, segurança, liberdade) a polaridade significa o momento da sua negação (injustiça, insegurança, falta de liberdade), na igualdade o seu oposto não a nega, senão que muitas vezes a afirma. Aí está o paradoxo da igualdade. A desigualdade nem sempre é contrária à igualdade, como definiu brilhantemente Rui Barbosa: "A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade".

Por isso mesmo alguma desigualdade existe sempre na equação da igualdade e a "igualdade que não se concebe como limitação da desigualdade, mas como seu contraprojeto total, se transforma em uma desigualdade ilimitada".

117. A observância ao princípio da igualdade, portanto, não é aferível aprioristicamente,

²³ “O princípio da igualdade de fato ganha realce nessa segunda geração dos direitos fundamentais, a ser atendido por direitos a prestação e pelo reconhecimento de liberdades sociais – como a de sindicalização e o direito de greve. Os direitos de segunda geração são chamados de direitos sociais, não porque sejam direitos de coletividades, mas por se ligarem a reivindicações de justiça social – na maior parte dos casos, esses direitos têm por titulares indivíduos singularizados.” (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 18. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023).

²⁴ Declaração Universal dos Direitos Humanos: Adotada e proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas (resolução 217 A III) em 10 de dezembro 1948. **Artigo 1:** Todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotados de razão e consciência e devem agir em relação uns aos outros com espírito de fraternidade.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 341-342.

mas, como ensina o Professor Humberto Ávila²⁶, decorre de um processo metodológico que permita verificar “a relação de dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade”.

118. Assim, sua realização não se encerra no constructo acima descrito, sendo necessário que os elementos que o integram (medida ou critério de comparação e correspondentes elementos indicativos, finalidade objetivada e instrumento à sua realização) sejam compatíveis com os ditames constitucionais que interagem com a situação sub examine, como ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, Professor de Direito Administrativo da PUC-SP²⁷:

“Parece-nos que o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divide em três questões:

- a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação;
- b) a segunda reporta-se a correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de *discrímen* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;
- c) a terceira atina a consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.

Esclarecendo melhor: tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, in concreto, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles”.

119. Em matéria tributária, além da aplicação inerente à sua força axiológica, o princípio da igualdade serve também como parâmetro limitador do poder de tributar, dando esteio ao princípio da generalidade da tributação insculpido no art. 150, II, da Constituição Federal, que veda o “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

120. O dispositivo constitucional tributário, admite-se, contém um grau de indeterminação semântica quanto à extensão da expressão “em situação equivalente”, a justificar um “tratamento desigual”. Isso porque, objetivamente, quaisquer dois contribuintes podem ser comparados sob um número praticamente infindável de variáveis: faturamento, natureza dos serviços prestados,

²⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 45.

²⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

tomadores dos serviços prestados, número de empregados, localidade onde desenvolve suas atividades, entre inúmeras outras possibilidades. A questão que se coloca, dessa maneira, é: qual a justificativa para o legislador eleger uma dessas possibilidades, em detrimento de todas as outras, para criar uma distinção constitucionalmente hígida entre dois contribuintes?

121. A justificativa, assim, compreende não só a medida de comparação, mas também, e especialmente, de que maneira a medida de comparação eleita é indutora da finalidade almejada com tal diferenciação; ou seja, como a desigualdade estabelecida é indutora de um cenário de igualdade, em termos materiais, superior ao cenário no qual tal desigualdade é inexistente. Esse ônus argumentativo, portanto, é parte inerente da própria eleição do critério para a inequivalência relacional, já que esta somente existe sob o amparo daquele.

122. Vale citar, a esse respeito, o magistério de Marco Aurélio Greco²⁸:

“Por isso, não existe uma definição única para a discriminação fiscal, no âmbito do direito tributário. Trata-se de um conceito que corresponde, nas devidas proporções, ao de tratamento da desigualdade, o que pressupõe o reconhecimento do princípio da igualdade, como pressuposto necessário, mas que com este não se confunde. De qualquer modo, um tratamento fiscal poderá ser qualificado como “discriminatório” quando sejam aplicáveis condições mais severas das que seriam aplicadas ordinariamente a sujeitos que se encontrem em situações equivalentes e sem que esteja presente um fundamento concreto para o tratamento mais gravoso, amparado em regra constitucional. Esta noção supõe que se aplique a mesma regulamentação a duas relações que possuam simétricas características, considerando como injustificável qualquer diferença de tratamento, salvo os casos constitucionalmente reconhecidos.

Decerto que não será suficiente a identificação de qualquer diferença de tratamento para justificar e existência de um tratamento discriminatório. Sendo a situação de tratamento desigual “justificada”, não existirá discriminação. Deve-se ter em conta, fundamentalmente, como diz García Prats, o contexto geral do ordenamento no qual esteja inserido esse princípio e os objetivos perseguidos. Serão, pois, as condições formal e material da restrição ou discriminação proveniente de uma norma criada pelo legislador ou de um ato administrativo praticado por autoridade fiscal, à luz do respectivo ordenamento, que servirão para determinar a comparação do tratamento entre duas situações ou sujeitos e, assim, os contornos de uma ação qualificável como “discriminatória” em relação ao nacional do outro Estado contratante. Proclama, nossa Constituição, os princípios da interdição de tratamento discriminatório ou da garantia de uniformidade de tratamento entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes (art. 3º, IV; art. 5º e art. 150, II, da CF), o que afasta o emprego de regimes tributários mais gravosos. Por isso, somente com a análise da situação concreta e do regime aplicável à espécie do tributo é que se poderá estabelecer o cabimento ou a rejeição do regime tributário mais gravoso. A declaração de desigualdade exige, portanto, critérios de comparabilidade efetivos para admitir alguma espécie de separação entre sujeitos, quanto aos

²⁸ GRECO, Marco Aurélio. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2018.

regimes tributários aplicáveis. É preciso ter algum critério, mui objetivamente definido, para dizer quando pessoas encontram-se em ‘situação equivalente’”.

123. Não se olvida que a situação do único contribuinte que explora a atividade de refino de petróleo na ZFM difere da situação dos outros contribuintes, que a exercem em outras regiões do país. Apesar de ser certo que tal condição implica em certas desvantagens (por exemplo, dificuldades logísticas para recebimento de insumos e para escoamento da produção, escassez de mão-de-obra qualificada, entre outros), não se pode ignorar que também traz consigo determinadas vantagens (ausência de qualquer concorrência efetiva no refino, significativa influência na precificação de seus produtos, posição dominante como empregador para mão-de-obra qualificada que pretenda se instalar na região, entre outras).

124. A questão que se coloca, então, é se esses elementos, seriam suficientes para erigir uma *medida de comparação* (vinculada à localização) que afastasse o *princípio norteador da capacidade contributiva*, sob a *justificativa* de que a situação de um contribuinte difere tão significativamente, e de maneira negativa, de todos os outros *players* do setor que tal benefício seria necessário para uma *finalidade constitucionalmente válida* (desenvolvimento regional).

125. Esse questionamento, contudo, não pode ser respondido com base em meros achismos e/ou opiniões – a resposta precisa estar embasada em dados e estudos. E, nesse sentido, mais uma vez, trata-se de resposta **negativa**, já que a pretendida medida tem o condão de desequilibrar todo o mercado de refino de derivados de petróleo no Brasil, sendo medida desproporcional e irrazoável – e, portanto, violadora do princípio da igualdade.

VI.E. A DESPROPORCIONALIDADE E A IRRAZOABILIDADE DA NORMA IMPUGNADA E A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CONCORRÊNCIA: A IMPOSIÇÃO DA REALIDADE.

126. Ao criar uma desigualdade favorável a um **único contribuinte**, outorgando-lhe vantagem competitiva exclusiva baseada em exoneração fiscal relevante, a parte final do art. 441, alínea ‘e’, da LC nº 214/2025 encerra violação flagrante aos princípios da proporcionalidade (e da razoabilidade), cuja observância é intrínseca à natureza e à essência do Estado Democrático de Direito.

127. Tais princípios são corolários do Estado Democrático de Direito, e objetivam conformar a atuação da administração pública em favor da coletividade por meio da otimização

dos valores axiológicos que impregnam determinada ordem normativa, o que, por fim, confere ao Estado a legitimidade necessária para agir perante particulares, especialmente em relação à restrição de direitos de tais particulares.

128. Dito de outra forma, nas palavras do Exmo. Ministro Alexandre de Moraes, “o princípio da razoabilidade pode ser definido como aquele que exige Proporcionalidade, Justiça e Adequação entre os meios utilizados pelo Poder Público, no exercício de suas atividades – na hipótese, atividade legislativa e jurisdicional (na interpretação da Lei, conforme a Constituição Federal) –, e os fins por ela almejados, levando-se em conta critérios racionais e coerentes”²⁹.

129. Sua realização, assim, decorre de uma atuação adequada, na extensão e na proporcionalidade (em sentido estrito) necessária para atingimento de determinado objetivo, como ensinam as lições do Professor Ingo Wolfgang Sarlet³⁰:

“De acordo com a posição corrente e amplamente recepcionada pela doutrina e também acolhida em sede jurisprudencial (embora nem sempre corretamente aplicada!), na sua função como critério de controle da legitimidade constitucional de medidas restritivas do âmbito de proteção dos direitos fundamentais, **o princípio da proporcionalidade costuma ser desdobrado em três elementos (subcritérios ou subprincípios constitutivos, como prefere Gomes Canotilho):** a) **a adequação ou conformidade**, no sentido de um controle da viabilidade (isto é, da idoneidade técnica) de que seja em princípio possível alcançar o fim almejado por aquele(s) determinado(s) meio(s), muito embora, para alguns, para que seja atendido o critério, bastaria que o poder público (mediante a ação restritiva) cumpra com o dever de fomentar o fim almejado; b) **da necessidade, em outras palavras, a opção pelo meio restritivo menos gravoso para o direito objeto da restrição**, exame que envolve duas etapas de investigação: o exame da igualdade de adequação dos meios (para verificar se os meios alternativos promovem igualmente o fim) e, em segundo lugar, o exame do meio menos restritivo (com vista a constatar se os meios alternativos restringem em menor medida os direitos fundamentais afetados); c) **da proporcionalidade em sentido estrito** (que exige a manutenção de um equilíbrio (proporção e, portanto, de uma análise comparativa) entre os meios utilizados e os fins colimados, no sentido do que para muitos tem sido também chamado de razoabilidade ou justa medida, já que mesmo uma medida adequada e necessária poderá ser desproporcional.”

130. Apesar de seu alto nível de abstração, o princípio da proporcionalidade detém indissociável densidade normativa, a ponto de justificar, inclusive, a jurisdição constitucional quando não observado, a exemplo do entendimento firmado pelo E. STF no julgamento do RE nº 656.089, no sentido de que:

²⁹ MORAES, Alexandre de. Direito de Arena – Cidadania e Respeito à Legitimidade Popular. In Cidadania – 1ª Ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2013.

³⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2018.

“A imposição de alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica pode estar fundada nas funções fiscais ou nas funções extrafiscais da exação. *A priori*, estando fundada nas funções fiscais, deve a distinção corresponder à capacidade contributiva; estando embasada nas funções extrafiscais, deve ela respeitar a proporcionalidade, a razoabilidade e o postulado da vedação do excesso. Em todo caso, a norma de desequiparação e seu critério de discrimen (a atividade econômica) devem respeitar o conteúdo jurídico do princípio da igualdade.”

131. Como se depreende do aresto ora transcrito, os fundamentos esposados, tal como os próprios elementos que concretizam os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade (motivos, fins e meios), guardam estreita relação com aqueles que concretizam o princípio da igualdade, descritos no tópico antecedente; o que é natural, dado que, tratando-se de princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, há uma intersecção natural entre as formas de realizá-los (proporcionalidade, razoabilidade e igualdade).

132. Há, contudo, uma diferença metodológica importantes em relação ao princípio da igualdade, já que a realização da proporcionalidade e da razoabilidade está intrinsecamente relacionada às circunstâncias concretas onde se pretende atuar. Mais uma vez, citemos as lições do Professor Luís Roberto Barroso³¹ sobre o assunto:

“Ao produzir normas jurídicas, o Estado normalmente atuará em face de circunstâncias concretas, e se destinará à realização de determinados fins a serem atingidos pelo emprego de dados meios. Assim, são fatores invariavelmente presentes em toda ação relevante para a criação do direito: *os motivos* (circunstâncias de fato), *os fins* e *os meios*. Além disto, não de se levar também em conta os valores fundamentais da organização estatal, explícitos ou implícitos, como a ordem, a segurança, a paz, a solidariedade; em última análise, a justiça. A razoabilidade é, precisamente, a adequação de sentido que deve haver entre tais elementos.”

133. Esse posicionamento é compartilhado por constitucionalistas de alta estirpe, a exemplo do Professor e Exmo. Ministro Gilmar Ferreira Mendes³²:

“A doutrina identifica como típica manifestação do excesso de poder legislativo a violação do princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso (*Verhältnismässigkeitsprinzip; Übermassverbot*), que se revela mediante contraditoriedade, incongruência e irrazoabilidade ou inadequação entre meios e fins. No direito constitucional alemão, outorga -se ao princípio da proporcionalidade ou ao princípio da proibição de excesso qualidade de norma constitucional não escrita.

A utilização do princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso no direito

³¹ BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. P. 251.

³² MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 18. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

constitucional envolve, como observado, a apreciação da necessidade (*Erforderlichkeit*) e adequação (*Geeignetheit*) da providência legislativa.”

134. A jurisprudência dos Tribunais Superiores também reconhece a necessidade de subsunção da atuação estatal a tais critérios como condição *sine qua non* de sua própria validade, a exemplo do entendimento defendido pelo Exmo. Ministro Luiz Fux no Recurso Especial nº 443.310/RS, ao tempo de sua atuação junto ao E. Superior Tribunal de Justiça:

“ADMINISTRATIVO. AÇÃO ORDINÁRIA. IMPUGNAÇÃO DE MULTA. ART. 630, § 5º DA CLT. TRANSPORTE DOS FISCAIS DO TRABALHO. PASSE LIVRE. LINHA SELETIVA. DISCRICIONARIEDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. CONTROLE. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE DO ATO. (...)”

2. A atuação da Administração Pública, deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere *a contrario sensu*; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. **Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado. (...)**”

135. Assim, a medida da conformação de uma determinada inovação legislativa aos aludidos princípios (que, frise-se, são pressupostos da validade das próprias normas prescritas na inovação legislativa) é, justamente, a plausibilidade da aderência de seus efeitos aos fundamentos que a ensejaram.

136. No caso do dispositivo impugnado, mesmo considerando que todas as etapas de circulação dos combustíveis deverá ocorrer na ZFM, a pretensa justificativa contida na Emenda nº 2.136 do Senado Federal não tem qualquer aderência à realidade. Como já demonstrado acima, no tópico relativo ao setor de refino de petróleo no Brasil, há apenas uma sociedade que se valerá dessa desoneração tributária, e não há qualquer perspectiva de que, com isso, haverá a instalação de novas refinarias na região, dadas as suas relevantes barreiras de entrada (inclusive ambientais, já que se está no coração da Floresta Amazônica) e as condições particulares de tal mercado – no qual uma decisão exonerativa favorável a determinado grupo tem o condão de desequilibrar a concorrência efetiva.

137. Nesse sentido foram as conclusões do Professor Heleno Taveira Tôres no anexo Parecer, que instruiu a presente demanda:

“(…) Ao conceder benefício exclusivo a uma refinaria dominante, a LC nº 214/2025 fere a neutralidade concorrencial do Estado, desequilibra o ambiente competitivo e retira dos demais agentes econômicos a possibilidade de competir em condições equânimes. Esse tratamento diferenciado, além de distorcer a formação de preços, impede a livre iniciativa e restringe a eficiência alocativa do mercado, objetivos expressamente protegidos pelo constituinte.

A norma complementar, ao invés de promover o equilíbrio concorrencial e a justiça fiscal, institui um privilégio incompatível com a ordem econômica e tributária, transformando um monopólio natural em monopólio fiscalmente protegido. Trata-se, pois, de violação material à Constituição, cuja consequência lógica é o reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo, por afronta direta aos princípios da livre concorrência, da neutralidade tributária e da repressão ao abuso do poder econômico.”

138. Nada disso, no entanto, é novidade: em todo o processo de criação da Lei nº 14.183/2021, e em sua chancela por este E. STF por ocasião da ADI nº 7.239, a justificativa para a explicitação da exceção (ou seja, da impossibilidade de o setor de combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo se valor dos benefícios da ZFM) sempre se pautou no desequilíbrio concorrencial levado a termo por contribuintes que possuíam decisões judiciais favoráveis:

“4) Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins sobre importação de combustíveis:

A redação atual do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, que equipara as vendas realizadas para Zona Franca de Manaus à exportação, tem gerado assimetria tributária na importação de combustíveis, notadamente de diesel. Ao contrário do que ocorre com as empresas localizadas fora daquela região, **diversos importadores lá localizados têm obtido medidas liminares que lhes dão a oportunidade de adquirir os sobreditos produtos junto a fornecedores estrangeiros**, sem o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Com isso, ganharam uma vantagem competitiva que lhes têm assegurado uma significativa fatia de mercado que, num ambiente concorrencial equilibrado, não teriam. Para equacionar tal desequilíbrio concorrencial no segmento de combustíveis, sugerimos alterações nos arts. 3º, 4º e 37 do já citado Decreto Lei, conferindo maior precisão às normas atinentes à matéria, o que dará tratamento isonômico a importadores e produtores, trará mais segurança jurídica para o setor e contribuirá para o aumento na arrecadação tributária, com impacto positivo no enfrentamento da pandemia da Covid-19 e na prestação de outros serviços públicos indispensáveis ao bem-estar da população.” (grifou-se)

139. A inclusão do setor de refino de petróleo nos benefícios da ZFM, destarte, configura uma alteração substancial no mercado brasileiro, afrontando diretamente o princípio da livre concorrência consagrado no art. 170, inciso IV, da CF, princípio este que não apenas é um dos pilares da ordem econômica, mas também uma decorrência lógica da livre iniciativa — valor essencial tanto para a atividade econômica quanto para a própria República, conforme os artigos 170 e 1º, inciso IV, da CF.

140. A concessão de incentivos fiscais a apenas um agente em um mercado que deveria ser altamente competitivo, com margens de lucro historicamente apertadas e exigência de

grandes investimentos de longo prazo, cria uma vantagem desproporcional que pode resultar no domínio de mercado por esse único beneficiário, com impactos que transcendem o âmbito regional e afetam a concorrência em nível nacional, já que a redução no preço final dos produtos pode ser tão relevante que permita, inclusive, o transbordamento de tais produtos a outras regiões, afetando seriamente a concorrência e a sustentabilidade do próprio setor.

141. Além disso, a medida também viola o disposto no art. 146-A da CF, que exige que a lei complementar estabeleça mecanismos tributários para evitar distorções concorrenciais. No caso ora em comento, a LC nº 214/2025 não só falha em cumprir essa função constitucional, como também a contraria ao instituir um regime tributário que aprofunda o desequilíbrio competitivo. As consequências prejudiciais dessa distorção podem ser observadas nas decisões judiciais que, por meio de liminares, estenderam os benefícios da ZFM ao setor de petróleo, o que tem sido reprovado pelos Tribunais Superiores — como ilustra de forma clara a decisão do STF na ADI nº 7.239.

142. Dessa forma, para que haja uma concorrência saudável e justa entre os agentes econômicos, é indispensável assegurar paridade nas condições de atuação, o que exige uma tributação equilibrada e uniforme, considerando que a carga tributária influencia diretamente os custos e, por conseguinte, os preços dos produtos. E não se diga que essa paridade se torna menos relevante apenas porque, para concessão do benefício, a totalidade do combustível será produzido, comercializado e consumido na própria ZFM, uma vez que essa preocupação já orientava o legislador desde 1967, quando optou por excluir o setor de petróleo e seus derivados do alcance dos benefícios da Zona Franca de Manaus, justamente para evitar distorções competitivas em um segmento sensível ao impacto fiscal.

143. Assim, a parte indicada do dispositivo impugnado, ao infringir os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e violar frontalmente o princípio da livre iniciativa insculpido no art. 170 da CF, incorre em flagrante inconstitucionalidade, servindo de pretexto para que um único contribuinte, sem concorrentes, possa se valer de uma benesse estatal para desequilibrar todo o mercado nacional de refino de petróleo.

VI.F. A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DE PROTEÇÃO AO MEIO-AMBIENTE

144. A Reforma Tributária implementada pela EC nº 132/2023 também teve como objetivo criar normas que fomentassem o desenvolvimento ambiental sustentável, em linha com o

crescente protagonismo das discussões acerca da preservação do meio ambiente em escala global e, no contexto brasileiro, com a ascensão do tema na hierarquia normativa, consagrado como direito fundamental na Constituição Federal de 1988. Como ensinam os Professores Ingo Wolfgang Sarlet e Tiago Fensterseifer³³:

“A proteção do meio ambiente – e, portanto, a qualidade, o equilíbrio e a segurança ambiental – passou a integrar o núcleo da nossa estrutura normativa constitucional e, com isso, a assegurar um novo fundamento para toda a ordem jurídica interna. A consagração do objetivo e dos deveres de proteção ambiental a cargo do Estado brasileiro (em relação a todos os entes federativos) e, sobretudo, a atribuição do status jurídico-constitucional de direito-dever fundamental ao direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado colocam os valores ecológicos no “coração” do Direito brasileiro, influenciando todos os ramos jurídicos, inclusive a ponto de implicar limites a outros direitos (fundamentais ou não). Alinha-se a isso tudo também uma nova dimensão ecológica na conformação do conteúdo normativo do princípio da dignidade da pessoa humana.”

145. O “direito-dever ao meio ambiente ecologicamente equilibrado” é classificado na doutrina constitucional como um direito fundamental de terceira geração, como ensina o Prof. Paulo Gonet³⁴:

“Já os direitos chamados de terceira geração peculiarizam-se pela titularidade difusa ou coletiva, uma vez que são concebidos para a proteção não do homem isoladamente, mas de coletividades, de grupos. Tem -se, aqui, o direito à paz, ao desenvolvimento, à qualidade do meio ambiente, à conservação do patrimônio histórico e cultural.

Essa distinção entre gerações dos direitos fundamentais é estabelecida apenas com o propósito de situar os diferentes momentos em que esses grupos de direitos surgem como reivindicações acolhidas pela ordem jurídica. Deve-se ter presente, entretanto, que falar em sucessão de gerações não significa dizer que os direitos previstos num momento tenham sido suplantados por aqueles surgidos em instante seguinte. Os direitos de cada geração persistem válidos juntamente com os direitos da nova geração, ainda que o significado de cada um sofra o influxo das concepções jurídicas e sociais prevalentes nos novos momentos. Assim, um antigo direito pode ter o seu sentido adaptado às novidades constitucionais. Entende -se, pois, que tantos direitos a liberdade não guardem, hoje, o mesmo conteúdo que apresentavam antes de surgirem os direitos de segunda geração, com as suas reivindicações de justiça social, e antes que fossem acolhidos os direitos de terceira geração, como o da proteção ao meio ambiente.”

146. Tamanha é a importância de tal direito fundamental que a melhor doutrina a ele atribui a densidade normativa de cláusula pétrea, que sequer pode se sujeitar à reforma do Constituinte

³³ Curso de Direito Ambiental / Ingo Wolfgang Sarlet, Tiago Fensterseifer. – 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

³⁴ Mendes, Gilmar Ferreira; Branco, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional – 18. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023.

derivado, a teor das lições do Dr. Luís Roberto Barroso³⁵:

“A posição por nós defendida vem expressa a seguir e se socorre de um dos principais fundamentos do Estado constitucional brasileiro: a dignidade da pessoa humana (CF, art. 1o, III). Esse princípio integra a identidade política, ética e jurídica da Constituição e, como consequência, não pode ser objeto de emenda tendente à sua abolição, por estar protegido por uma limitação material implícita ao poder de reforma. Pois bem: é a partir do núcleo essencial do princípio da dignidade da pessoa humana que se irradiam todos os direitos materialmente fundamentais, que devem receber proteção máxima, independentemente de sua posição formal, da geração a que pertencem e do tipo de prestação a que dão ensejo.

Diante disso, a moderna doutrina constitucional, sem desprezar o aspecto didático da classificação tradicional em gerações ou dimensões de direitos, procura justificar a exigibilidade de determinadas prestações e a intangibilidade de determinados direitos pelo poder reformador na sua essencialidade para assegurar uma vida digna. Com base em tal premissa, não são apenas os direitos individuais que constituem cláusulas pétreas, mas também as demais categorias de direitos constitucionais, na medida em que sejam dotados de fundamentalidade material. Tome-se o exemplo dos direitos sociais. A doutrina contemporânea desenvolveu o conceito de mínimo existencial, que expressa o conjunto de condições materiais essenciais e elementares cuja presença é pressuposto da dignidade para qualquer pessoa. Se alguém viver abaixo daquele patamar, o mandamento constitucional estará sendo desrespeitado. Ora bem: esses direitos sociais fundamentais são protegidos contra eventual pretensão de supressão pelo poder reformador. Também em relação aos direitos políticos, certas posições jurídicas ligadas à liberdade e à participação do indivíduo na esfera pública são imunes à ação do constituinte derivado. E mesmo os direitos difusos, como alguns aspectos da proteção ambiental, são fundamentais, por estarem direta e imediatamente ligados à preservação da vida.

Em suma: não apenas os direitos individuais, mas também os direitos fundamentais materiais como um todo estão protegidos em face do constituinte reformador ou de segundo grau. Alguns exemplos: o direito social à educação fundamental gratuita (CF, art. 208, I), o direito político à não alteração das regras do processo eleitoral a menos de um ano do pleito (CF, art. 16)578 ou o direito difuso de acesso à água potável ou ao ar respirável (CF, art. 225).”

147. A este respeito também se manifesta o professor Andreas Joachim Krell³⁶:

II. O art. 225 estabelece um autêntico direito fundamental, já que o catálogo dos DF é materialmente aberto (art. 5º, § 2º). Como expressão de sua indivisibilidade, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado estende e reforça o significado dos direitos à vida (art. 5º, caput) e à saúde (arts. 6º, 196 s.), além da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), para garantir uma vida saudável e digna que propicie o desenvolvimento humano. Assim, o conceito da dignidade está aberto e em constante mutação, reconstruindo-se permanentemente em razão da evolução cultural de uma sociedade e da inserção de novos valores ao seu conteúdo, ampliando a condição existencial humana além da dimensão estritamente biológica (Fensterseifer, 2008, p. 61ss.).

³⁵ Barroso, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

³⁶ In Comentários à Constituição do Brasil / J.J. Gomes Canotilho...[et al.] – 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. (Série IDP)

148. A EC nº 132/2023 não se furtou à relevância do tema, e seu texto é impregnado com inúmeras disposições norteadas pela sustentabilidade ambiental, incluindo, expressamente, a observância do tema, sempre que possível, na concessão de benefícios regionais, nos termos do art. 43, §2º, da CF, além de o elencar como princípio fundamental ao sistema tributário, nos termos do art. 145, §3º, do texto constitucional:

“Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...)”

§ 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) (...)

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”

149. Nesse sentido, ao estimular o refino de petróleo na ZFM e, por conseguinte, o mercado de combustíveis fósseis na região, em detrimento de biocombustíveis, a exceção contida na parte final do art. 441, alínea “e”, da LC nº 214/2025 constitui um benefício fiscal que afronta diretamente os preceitos ambientais consagrados pela CF e pela EC nº 132/2023, especialmente o art. 225, §1º, VIII³⁷.

150. Reforçando tais afirmações, cabe reproduzir as considerações feitas pelo Professor Heleno Taveira Tôres no referido Parecer:

“(...) Desse modo, à luz do artigo 43, §4º da CF, introduzido pela EC nº 132/2023, a previsão normativa do artigo 441, alínea ‘e’, da LC nº 214/2025, que concede incentivos fiscais ao refino de petróleo na ZFM, não atende ao parâmetro de sustentabilidade

³⁷ Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. § 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, "b", IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

exigido, configurando-se incompatível com o texto constitucional e com o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, conforme artigos 145, §3º e 225 da CF.

A EC nº 132/2023, ao reformular o sistema tributário, introduziu o § 3º ao artigo 145 da CF, para estabelecer que a tributação deve respeitar, entre outros valores, o princípio da defesa do meio ambiente e da saúde. Esse mandamento reforça a função extrafiscal da política tributária, que deve promover comportamentos sustentáveis e evitar estímulos fiscais a atividades nocivas ao equilíbrio ambiental.

(...) a atividade de refino não se coaduna com os critérios constitucionais de sustentabilidade ambiental e tampouco com as metas de redução de emissões assumidas pelo Brasil no âmbito internacional. Ao contrário, trata-se de setor que contribui significativamente para o agravamento da crise climática, configurando incompatibilidade estrutural com a finalidade constitucional dos incentivos fiscais regionais e com os princípios informadores da reforma tributária, calcados na defesa do meio ambiente e alçados à condição de limitações constitucionais ao poder de tributar.

Dessa forma, a previsão de benefício fiscal à indústria de refino de petróleo na ZFM, prevista na LC nº 214/2025, revela-se frontalmente contrária ao comando constitucional do artigo 43, §4º, em sua redação dada pela EC nº 132/2023, pois trata-se de atividade que, por sua própria natureza, amplia a exploração de combustíveis fósseis, intensifica emissões de gases de efeito estufa e reforça o modelo energético baseado em fontes não renováveis. O resultado é um incentivo econômico que contraria a orientação dirigente da Constituição: promover desenvolvimento regional em bases sustentáveis, preservando o meio ambiente para as presentes e futuras gerações.

Desse modo, à luz do artigo 43, §4º da CF, introduzido pela EC nº 132/2023, a previsão normativa do artigo 441, alínea “e”, da LC nº 214/2025, que concede incentivos fiscais ao refino de petróleo na ZFM, não atende ao parâmetro de sustentabilidade exigido, configurando-se incompatível com o texto constitucional e com o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, conforme artigos 145, §3º e 225 da CF.” (grifou-se)

151. Objetivamente, ao privilegiar economicamente uma atividade potencialmente poluidora, em detrimento de alternativas energéticas sustentáveis, a norma impugnada subverte a lógica constitucional que orienta a política ambiental brasileira.

152. A exceção contida na parte final do art. 441, alínea “e”, da LC nº 214/2025, promove uma distorção no sistema tributário ao estimular o desenvolvimento da atividade fóssil em uma região cuja finalidade constitucional é justamente servir como instrumento de promoção do desenvolvimento sustentável e de redução das desigualdades regionais. A ZFM, concebida como vetor de equilíbrio socioeconômico e ambiental, não pode ser utilizada como plataforma para expansão de atividades que contrariam os compromissos constitucionais com a sustentabilidade e a preservação dos recursos naturais.

153. A violação ao art. 225, §1º, VIII, torna-se ainda mais evidente diante do contexto

normativo trazido pela EC nº 132/2023 que reforça a necessidade de alinhamento da política tributária com os objetivos de descarbonização e transição energética. A manutenção de incentivos fiscais à indústria de refino de petróleo compromete a coerência sistêmica do ordenamento jurídico e enfraquece os instrumentos constitucionais de proteção ambiental.

154. Nesse cenário, a medida impugnada não apenas desrespeita o mandamento constitucional de fomento às energias mais limpas, como também perpetua um modelo de desenvolvimento incompatível com os compromissos ambientais assumidos pelo Estado brasileiro. A utilização de mecanismos fiscais para subsidiar atividades regressivas do ponto de vista ecológico representa retrocesso institucional e afronta à cláusula de proteção ambiental inscrita no texto constitucional.

155. As consequências negativas dessa medida vão além do plano interno e colidem com compromissos ambientais internacionais assumidos pelo Brasil — como o Acordo de Paris —, os quais impõem obrigações incorporadas ao ordenamento jurídico nacional voltadas à mitigação das mudanças climáticas, como a redução da emissão de gases de efeito estufa e da elevação da temperatura global.

156. No mesmo ano em que o Brasil sediou a COP 30, em Belém do Pará – ocasião em que o país reafirmou seu compromisso com a ampliação da participação da bioenergia sustentável na matriz energética –, deveria o país reafirmar seu compromisso com a pauta ambiental, rechaçando qualquer possibilidade de que seja outorgado benefício fiscal, em favor de **um único contribuinte**, que implique no estímulo, de maneira desproporcional, do refino de combustíveis fósseis no coração da Amazônia.

VII. A NECESSÁRIA CONCESSÃO DE MEDIDA LIMINAR

157. A leitura das razões acima expostas demonstra a caracterização, no presente caso, dos requisitos autorizadores da concessão de medida liminar para suspender a parte indicada do dispositivo impugnado, a extensão do art. 441, alínea ‘e’, da LC nº 214/2025, naquilo em que autoriza o aproveitamento dos benefícios da ZFM pela indústria de refino localizada na região (quando o combustível for integralmente produzido, comercializado e consumido na ZFM), ao menos até o julgamento do mérito da presente ação.

158. Nesse sentido, o *fumus boni iuris* é patente e resta demonstrado ao longo desta

petição, com a indicação dos vícios formais e materiais que impregnam de inconstitucionalidade o aludido dispositivo: ausência de motivação, baseada em estudos empíricos e dados confiáveis, para edição da lei; inobservância ao princípio da igualdade em matéria tributária, com instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação assemelhada, com consequente vulneração de garantias constitucionais de tais contribuintes; prejuízo manifesto ao setor econômico em questão, com a concessão de tratamento mais favorável a um só participante, além de descumprimento de obrigações assumidas pelo país perante seus cidadãos e em convenções internacionais.

159. O *periculum in mora*, por sua vez, está manifestamente presente, já que os efeitos da referida benesse tributária em prol de um único contribuinte se produzirão em 1º de janeiro de 2027 (portanto, em poucos meses), afetando e desequilibrando, a partir de então, um mercado organizado e regulado, com enormes barreiras de entrada, e de suma relevância à indústria nacional.

160. Os impactos econômicos e sociais serão visíveis e danosos, haja vista o fortalecimento injustificado de um monopólio regional, mesmo considerando que os combustíveis beneficiados necessariamente precisarão ser integralmente produzidos, comercializados e consumidos exclusivamente nos limites da Zona Franca de Manaus. A eventual inviabilidade de qualquer dos participantes do mercado implicará em desequilíbrio concorrencial, potencial desabastecimento e encarecimento do valor dos produtos (combustíveis derivados de petróleo) a toda a população brasileira, em um momento em que o país já se vê pressionado não só por fatores internos, mas também por fatores externos e absolutamente incontroláveis.

161. Com o devido acatamento, revela-se descabido eventual argumento no sentido de que inexistiria o *periculum in mora* necessário à concessão da medida liminar ora vindicada, sob a alegação de que a norma questionada produziria efeitos a partir de 1º de janeiro de 2027. Isso porque, como se sabe, apesar da eficácia futura da norma combatida, houve a recente edição da Portaria Interministerial MDIC/MCTI nº 167/2026 (**doc. 04**), que já estabeleceu o Processo Produtivo Básico (PPB) para derivados de petróleo industrializados na ZFM, frise-se, com sérias lacunas e pontos de atenção relevantes, o que denota ainda maior preocupação face às distorções carreadas no seu texto que não só reafirmam a inconstitucionalidade do art. 441, “e” sob exame, como também cria uma nova espécie/conceito de indústria de refino, onde a refinaria na ZFM pode misturar combustível acabado produzido em outro local (*outra região do Brasil ou importado*), sendo este “insumo” adquirido com direito a crédito, praticamente neutralizando a

tributação, enquanto demais empresas de mercado continuarão a ser tributadas para adquirir combustível de igual especificação técnica, sem qualquer direito a crédito, eis que não estarão qualificados como indústria de refino de petróleo.

162. Salta aos olhos a distorção: o volume de combustível derivado de petróleo não produzido na ZFM pode chegar até 75% da mistura com o óleo “refinado” na ZFM, quando adquirido em mercado nacional; caso o derivado seja importado, o volume para mistura pode chegar a 100%. É dizer: a refinaria na ZFM contará com benefício fiscal, porém não precisa refinar petróleo para gozar da isenção da CBS/IBS sobre o produto final misturado. Trata-se, um arcabouço normativo engenhoso e que contém detalhes não tão evidentes e que somente olhos muito atentos do operador de direito, instruído por técnicos da indústria, conseguem verificar onde reside, ao fim e ao cabo, a grande contradição que a raiz inconstitucional do art. 441, “e” da LC nº 214/2025 pode levar.

163. Enfim, todo o hercúleo trabalho do Constituinte Derivado na EC nº 132/2023 para repaginar um sistema tributário antigo e que foi sendo deformado ao longo das décadas em detrimento do interesse social vê-se ameaçado por um episódico complemento legislativo que visa apenas perpetuar a viciada situação atual. E agravando o cenário de atos normativos decorrentes da LC nº 214/2025, as publicações, em 30/04/2026, do Decreto nº 12.955, que regulamenta a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e a Resolução nº 6 do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Os dois atos normativos contam com idêntico conteúdo nos seus arts. 434, que vieram a corroborar a problemática sob análise, pois os parágrafos balizadores das condições de benefício fiscal permitem exatamente o cenário aqui atacado: condições que finalisticamente favorecem uma única refinaria, que poderá adquirir combustível derivado, adicionar este produto no processo produtivo (*distorcido, como destacado acima*) e contar com dupla neutralidade tributária: isenção na saída; e, visto sob arrojo hermenêutico deturpado da intenção real do art. 267 dos regulamentos da CBS/IBS, crédito de tributo sobre a entrada do volume de derivado de petróleo adquirido para fins de “refino-mistura”, neutralizando completamente a carga tributária. Nessa linha de sucessivos fatos normativos, é como se o tributo tivesse sido criado para não ser cobrado.

164. Em outros termos, o cenário de lesividade ora exposto não é meramente hipotético, já que existe um conjunto normativo editado e na iminência de produzir efeitos, cujas fragilidades e impactos deletérios justificam a imediata intervenção jurisdicional. Com efeito, para além dos reportados desvios de finalidade que fragmentam indevidamente a nova ordem tributária

constitucional em frontal conflito com o reformado sistema tributário nacional em fase de implantação e eficácia, a permanecer o *status quo* que se projeta, fatalmente a situação vai resultar na evasão de novos investimentos na cadeia econômica de combustíveis na região Norte, afetando também o Centro-Oeste, e ainda mais crítico, no ameaçador desinvestimento de tradicionais empresas que atuam neste mercado regional, que não terão qualquer condição de manter e competir com um único agente de mercado beneficiado instalado na ZFM, restando a alternativa de desmobilização iminente de ativos, eliminação de empregos diretos e indiretos e na trágica queda de arrecadação tributária local e regional advinda dessa indústria (ex-ZFM), que tampouco contará com condições de manter-se em operação.

165. O risco de dano para toda a cadeia econômica, afetando inexoravelmente o interesse social, não reside apenas na eficácia prevista na norma inconstitucional, eis que o setor econômico se movimenta conforme a probabilidade de cenários de ambientes para manutenção de negócios, situação que o ora combatido art. 441, “e” da LC nº 214/2025, de forma deletéria, desincentiva não só o desenvolvimento social, mas também o próprio interesse de continuidade da indústria de combustíveis na Região, sob notória marcha de sucateamento. Urge suprimento judicial preventivo e eficaz para pacificar os presentes e futuros riscos de desconstrução dessa cadeia econômica que conta com relevante peso e importância social, afetando milhares de empregos, consumidores e empresas geradoras de tributos.

166. Estão presentes, portanto, o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora* necessários para justificar a concessão da medida liminar vindicada, com a consequente suspensão da eficácia do art. 441, alínea ‘e’, da LC nº 214/2025, naquilo em que autoriza o aproveitamento dos benefícios da ZFM pela indústria de refino localizada na região.

VIII. OS PEDIDOS

167. Por todo o exposto, requer a Autora:

- (I) Seja concedida a medida liminar pleiteada, para suspender a eficácia do art. 441, alínea ‘e’, da Lei Complementar nº 214/2025, naquilo em que autoriza o aproveitamento dos benefícios da ZFM pela indústria de refino localizada na região, até o julgamento definitivo da presente demanda;
- (II) Sejam solicitadas informações à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal, nos termos do art. 6º da Lei nº 9.868/1999, e, em seguida, seja determinada a oitiva sucessiva do Ilmos. Advogado-Geral da União e do

Procurador-Geral da República; e

- (III) Seja, ao fim, declarada a inconstitucionalidade do art. 441, alínea 'e', da Lei Complementar nº 214/2025, naquilo em que autoriza o aproveitamento dos benefícios da ZFM pela indústria de refino localizada na região, com efeitos *ex tunc*, em razão das violações indicadas nesta petição.

168. Na oportunidade, requer que as intimações/publicações relativas a este feito sejam realizadas, exclusivamente, em nome do advogado **MARCUS LIVIO GOMES (OAB/RJ 253.476)**, sob pena de nulidade (art. 272, §5º, do CPC).

Termos em que pede deferimento.

Brasília, 5 de maio de 2026.

Marcus Lívio Gomes
OAB/RJ 253.476

Rafael Goulart
OAB/RJ 149.794