

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS - UFAM
MESTRADO EM CONSTITUCIONALISMO E DIREITOS NA AMAZÔNIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO (PPGDIR)

**OS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS E A REFORMA
TRIBUTÁRIA COM A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E
SERVIÇOS E DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS**

MANAUS/AM

2023

Diego Francivan dos Santos Chaar

**OS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS E A REFORMA
TRIBUTÁRIA COM A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E
SERVIÇOS E DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Constitucionalismo e Direitos na Amazônia da Universidade Federal do Amazonas como requisito para concessão do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ___/___/___.

Banca examinadora:

Integrante: Prof. Dr. Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

Integrante: Prof. Dr. Adriano Fernandes Ferreira

Integrante: Prof. Dr. Daniel Octávio Silva Marinho

MANAUS/AM

2023

Ficha Catalográfica

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

C426o Chaar, Diego Francivan dos Santos
Os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus e a Reforma Tributária com a instituição da Contribuição sobre bens e serviços e do Imposto sobre bens e serviços / Diego Francivan dos Santos Chaar . 2023
148 f.: 31 cm.

Orientador: Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho
Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Amazonas.

1. Reforma Tributária. 2. Zona Franca de Manaus. 3. Incentivos Fiscais. 4. Extrafiscalidade. I. Ramos Filho, Carlos Alberto de Moraes. II. Universidade Federal do Amazonas III. Título

Dedico este trabalho à minha esposa Rythelle
Chaar, pelo companheirismo, apoio, amor e por
sempre acreditar em mim.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Carlos Alberto de Mores Ramos Filho, pelas orientações durante todo o programa e por humildemente dividir parte de sua biblioteca pessoal com este orientando, para a produção deste trabalho. Ao Prof. Dr. Adriano Fernandes Ferreira, pelos debates realistas e jurídicos sobre o meio ambiente Amazônico. Aos demais professores pelo empenho em fazer desse PPGDIR um programa de excelência no âmbito regional e nacional. À minha mãe, Prof. Diana Lúcia, que sempre foi meu grande exemplo como pessoa, profissional e em seus estudos noturnos, e ao meu filho, Tiago, eu amo vocês.

RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo analisar a Reforma Tributária e seus impactos na política de incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus. Ao recepcionar o DL 288/67 pelo art. 40 do ADCT, a CF/88 manteve o regime jurídico da ZFM com tributação diferenciada por meio de seus incentivos fiscais, preservando o seu diferencial competitivo. Por meio do método dedutivo e pesquisa bibliográfica, o presente trabalho embasou-se no direito constitucional, tributário, financeiro e econômico, na doutrina brasileira, periódicos, decisões judiciais e sites governamentais. No primeiro capítulo, será verificada a constitucionalização do desenvolvimento da Amazônia, com o contexto histórico da borracha à indústria, seguido da criação e recepção da ZFM pela CF/88, e o desenvolvimento sustentável promovido pelo modelo econômico. No segundo capítulo, haverá a análise da extrafiscalidade dos incentivos fiscais da ZFM, com a abordagem da passagem do Estado Liberal ao Estado Social, a caracterização do Estado Interventor, a fiscalidade e a extrafiscalidade. Em seguida, serão verificadas as modalidades de incentivos fiscais, o regime jurídico da ZFM e seus incentivos fiscais, finalizando o capítulo com o contexto da guerra fiscal e a extrafiscalidade dos incentivos fiscais da ZFM. No terceiro e último capítulo, será posto em foco o contexto da Reforma Tributária e os incentivos fiscais da ZFM, analisando ainda as propostas de Emenda à Constituição e os novos tributos a serem introduzidos no ordenamento jurídico. Logo em seguida, será abordado sobre o Federalismo Fiscal e a Reforma Tributária, finalizando o capítulo com a análise dos possíveis impactos da Reforma Tributária na ZFM. No final, haverá as conclusões do trabalho com as ponderações sobre a pesquisa realizada.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Zona Franca de Manaus; Incentivos Fiscais; Extrafiscalidade.

ABSTRACT

This dissertation aims to analyze the Tax Reform and its impacts on the tax incentive policy of the Manaus Free Trade Zone. Upon receiving DL 288/67 by art. 40 of the ADCT, CF/88 maintained the ZFM legal regime with differentiated taxation through its tax incentives, preserving its competitive advantage. Through the deductive method and bibliographical research, based on constitutional, tax, financial and economic law, Brazilian doctrine, periodicals, court decisions and government websites. In the first chapter, the constitutionalization of the development of the Amazon will be verified, with the historical context from rubber to industry, followed by the creation and reception of the ZFM by CF/88, and the sustainable development promoted by the economic model. In the second chapter, there will be an analysis of the extrafiscality of the ZFM's tax incentives, with an approach to the transition from the Liberal State to the Social State, the characterization of the Intervening State, taxation and extrafiscality. Next, the modalities of tax incentives, the legal regime of the ZFM and its tax incentives will be verified, ending the chapter with the context of the tax war and the extra-fiscal nature of the ZFM's tax incentives. In the third and final chapter, the context of Tax Reform and ZFM tax incentives will be focused on, also analyzing the Proposed Amendments to the Constitution and the new taxes to be introduced into the legal system, followed by Federalism. Tax and Tax Reform, ending the chapter with an analysis of the possible impacts of Tax Reform on the ZFM. At the end, there will be conclusions of the work with considerations on the research carried out.

Keywords: Tax Reform; Manaus Free Trade Zone; Tax breaks, Extrafiscality.

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

ADCT	Atos das Disposições Constitucionais Transitórias;
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AFRMM	Adicional ao frete para renovação da marinha mercante
ALC	Áreas de Livre Comércio
CBS	Contribuição sobre bens e serviços
CIDE	Contribuição de intervenção no domínio econômico
CIDES	Contribuições de intervenção no domínio econômico
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CF/1824	Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824)
CF/1891	Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1981)
CF/1934	Constituição da República Federativa dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)
CF/1937	Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 10 de novembro de 1937)
CF/1946	Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)
CF/1967	Constituição da República Federativa do Brasil de 1967
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
COFINS	Contribuição para o financiamento da seguridade social
CO2	Dióxido de carbono
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DL	Decreto-Lei
DJe	Diário de Justiça Eletrônico
EC	Emenda Constitucional
EUA	Estados Unidos da América
FDSEAO	Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá
FDESAM	Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBS	Imposto sobre bens e serviços
IC	Imposto sobre o consumo

ICM	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
IE	Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados
IGF	Imposto sobre grandes fortunas
II	Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
IS	imposto sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITCM	Imposto sobre a transmissão <i>causa mortis</i>
ITCMD	Imposto sobre a transmissão <i>causa mortis</i> e doação, de quaisquer bens e direitos
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
IVA	Imposto sobre o valor agregado
IVC	imposto sobre vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
LO	Lei Ordinária;
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
nº	Número
ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
ONU	Organização das Nações Unidas
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PEC 45/2019	Proposta de Emenda à Constituição de nº 45/2019
PEC 110/2019	Proposta de Emenda à Constituição de nº 110/2019
PEC 46/2022	Proposta de Emenda à Constituição de nº 46/2022
PECS	Propostas de Emenda à Constituição
PIB	Produto Interno Bruto

PL	Projeto de Lei;
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
PSV	Proposta de Súmula Vinculante;
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
SPVEA	Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
SUDAM	Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus
SV	Súmula vinculante
SPVEA	Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia
TIT	Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo
TRF1	Tribunal Regional Federal da 1ª Região
UFAM	Universidade Federal do Amazonas
ZFM	Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

RESUMO

ABSTRACT

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

INTRODUÇÃO 11

**CAPÍTULO 1. A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO DA
AMAZÔNIA 14**

1.1. O desenvolvimento econômico da Amazônia: da borracha à indústria 14

1.2. A criação e a recepção da Zona Franca de Manaus pela Constituição Federal de 1988... 19

1.2.1. A Zona Franca de Manaus e a promoção do Desenvolvimento Sustentável..... 23

1.2.2. A Zona Franca de Manaus e a redução das desigualdades regionais 28

1.2.3. O caráter transnacional da Zona Franca de Manaus e os Objetivos 10 e 13 da Agenda
2030 da ONU 31

**CAPÍTULO 2. A EXTRAFISCALIDADE DOS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA
FRANCA DE MANAUS 37**

2.1. O Estado Interventor 37

2.1.1. Do Estado Liberal ao Estado Social 39

2.1.2. A fiscalidade..... 42

2.1.3. A extrafiscalidade..... 45

2.2. Incentivos fiscais..... 48

2.2.1. Modalidades 49

2.2.1.1. Isenção 51

2.2.1.2. Redução da base de cálculo 53

2.2.1.3. Redução de alíquota..... 53

2.2.1.4. Anistia..... 54

2.2.1.5. Remissão..... 54

2.2.1.6. Crédito presumido 55

2.2.1.7. Diferimento 55

2.2.1.8. Suspensão 56

2.2.2. O Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus..... 56

2.2.3. Incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus 59

2.2.3.1. Incentivos federais 60

2.2.3.2. Incentivos estaduais	65
2.2.3.3. Incentivos municipais	68
2.3. Guerra fiscal e a extrafiscalidade dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus	68
2.3.1. A possibilidade do Estado do Amazonas conceder incentivos fiscais sem prévio convênio	69
2.3.2. A proposta de súmula vinculante de nº 69	74
2.3.3. O ICMS sustentável e a Lei Estadual nº 5.750, de 23 de dezembro de 2021	77
CAPÍTULO 3. A REFORMA TRIBUTÁRIA E OS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS	80
3.1. As Propostas de Reforma Tributária	80
3.1.1. PEC nº 45 de 2019 e a EC nº 132 de 20/12/2023	84
3.1.1.1. O Imposto sobre Bens e Serviços	88
3.1.1.2. O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços.....	91
3.1.1.3. O Imposto Seletivo da União e o IPI na ZFM	93
3.1.1.4. A Contribuição sobre Bens e Serviços	98
3.1.1.5. A CIDE-ZFM/ALC e os Fundos de Desenvolvimento Sustentável	100
3.1.2. PEC nº 110 de 2019	104
3.1.3. PEC nº 46 de 2022	106
3.2. O Federalismo Fiscal e a Reforma Tributária	108
3.2.1. Federalismo Fiscal no Brasil.....	112
3.2.2. A simplificação da cobrança	116
3.2.3. A arrecadação em face do princípio das desigualdades regionais	117
3.3. Os impactos da Reforma Tributária na Zona Franca de Manaus	118
3.3.1. A proteção constitucional da Zona Franca de Manaus	119
3.3.2. Impacto nos incentivos fiscais e a perda da competitividade	123
3.3.3. Impacto no Desenvolvimento Regional e o aumento das Desigualdades Regionais....	127
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	129
Referências Bibliográficas	134

INTRODUÇÃO

A Zona Franca de Manaus é um modelo econômico que visa ao desenvolvimento no interior da Amazônia por meio de políticas públicas de incentivos fiscais, possibilitando a isenção de tributos, em virtude dos fatores locais e da grande distância dos grandes polos consumidores de seus produtos.

O modelo econômico é de fundamental importância para o desenvolvimento da Região, sendo ameaçado pelas Propostas de Emenda à Constituição de nº 45/2019, 110/2019 e 46/2022, por não contemplarem todas as características de área de livre comércio que a ZFM possui.

Em paralelo às PECS, tramita o Projeto de Lei de nº 3.887/2020, que realiza a Reforma Tributária do PIS e da COFINS, extinguindo essas contribuições, criando a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que majora a alíquota do imposto, seguindo em parte a orientação jurisprudencial, deixando de observar algumas relações jurídicas, possibilitando novas discussões judiciais sobre a desoneração nas operações internas na Zona Franca de Manaus.

Surge assim a problemática da Reforma Tributária com a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), além da possibilidade de extinção dos benefícios fiscais reconhecidos na lei e na jurisprudência a favor das empresas situadas na ZFM.

O tema é relevante e atual, pois acaba de tramitar, no dia 20/12/2023, a Reforma Tributária no Congresso Nacional, após diversos debates sobre a unificação de tributos, a redução de incentivos fiscais, o findar da guerra fiscal e a racionalização do sistema tributário, resultando na Emenda Constitucional de nº 132 de 20/12/2023.

Nesse ínterim, a pertinência social é diretamente relacionada com o desenvolvimento econômico, social e a proteção ambiental da Amazônia, em especial, da Amazônia Ocidental, pois a política de incentivos fiscais possibilita que a economia dessa Região gire em torno da indústria situada na ZFM, abrindo questionamentos de como a Reforma Tributária pode impactar na esfera humana, ambiental e econômica e no desenvolvimento sustentável.

Dessa forma, o problema de pesquisa investiga quais os impactos que a Reforma Tributária pode ocasionar na ZFM e na sua política de incentivos fiscais com a instituição da CBS e do IBS?

As hipóteses verificam que, caso aprovado o PL de nº 3.887/2020, haverá a possibilidade de pacificar a isenção do PIS e da COFINS com a instituição da CBS nas vendas de mercadorias internas entre pessoas jurídicas situadas na ZFM e nas ALC, atingindo todas as empresas situadas na região com o benefício, restando no questionamento nas vendas de

pessoas jurídicas para pessoas físicas e às empresas que prestam serviços à pessoa física e jurídica, estando situadas na ZFM e nas ALC, uma vez que a jurisprudência é pacífica pela sua possibilidade, em virtude de circularem riqueza e gerarem o desenvolvimento econômico da região.

Por outro lado, a PEC 46/2022 pretende realizar a reforma do ISS e do ICMS, prevendo que a reforma do imposto estadual possibilitará créditos às operações realizadas em relação à ZFM, mas impossibilitará a concessão de incentivos fiscais de ICMS pelo estado do Amazonas.

Nas outras duas propostas, a Reforma Tributária visa extinguir o PIS, a COFINS, o IPI, o ICMS e o ISS, instituindo o IBS, sendo que, na PEC 110/2019, afirma-se a permanência da ZFM com suas características, mas tão somente com a possibilidade de créditos nas suas operações tributárias. Já na PEC 45/2019, seriam reduzidas inicialmente as políticas de benefícios fiscais, possibilitando gerar grande impacto nos incentivos fiscais e jurisprudenciais conferidos à ZFM, em descompasso com os objetivos da República Federativa do Brasil.

No trâmite da PEC 45/2019 no Senado Federal, as demais PECS foram apensadas ao seu texto, gerando novos institutos, como o Comitê Gestor do IBS, o Imposto Seletivo da União e a CIDE com incidência sobre a importação, produção ou comercialização de bens incentivados pela ZFM e ALC, bem como a criação de fundos destinado ao estado do Amazonas e outro à Amazônia Ocidental e Amapá, que também serão analisados no capítulo final da pesquisa.

Após aprovação no Senado Federal, houve remessa da PEC 45/2019 à Câmara dos Deputados, sendo aprovado o texto final em 15/12/2023, transformando-se na Emenda Constitucional nº 132 de 20/12/2023, suprimindo a CIDE-ZFM/ALC e mantendo-se o IPI sob os produtos incentivados na ZFM.

O objetivo geral da pesquisa visa analisar a Reforma Tributária com a PEC 110/2019, a PEC 45/2019, a PEC 46/2023, a EC 132/2023 e o PL 3.887/2020, e os seus impactos na política de incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus.

Em conjunto ao objetivo geral, a pesquisa tem outros três objetivos específicos, que são: examinar a atual sistemática da isenção do PIS e da COFINS, nas remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, e a jurisprudência que possibilita a isenção do PIS e da COFINS para as empresas prestadoras de serviços e nas vendas de mercadorias de pessoas jurídicas às pessoas físicas e jurídicas situadas na ZFM; verificar os benefícios fiscais da ZFM que podem ser afetados com as propostas de Reforma Tributária; demonstrar a necessidade de manutenção dos incentivos fiscais conferidos à ZFM, para a promoção da redução das desigualdades regionais, desenvolvimento sustentável e proteção do clima e do meio ambiente.

Com o fito de solucionar o problema proposto e realizar os objetivos estabelecidos, a dissertação será dividida em três capítulos.

No primeiro capítulo, será abordada a Constitucionalização do Desenvolvimento da Amazônia, verificando um breve histórico no desenvolvimento econômico da Região, perpassando pelo ciclo da borracha, a criação do Plano de Valorização Econômica, a intuição e recepção da ZFM pela CF/88, bem como a promoção do desenvolvimento sustentável e a redução das desigualdades regionais pelo modelo econômico.

Em seguida, o segundo capítulo abordará a intervenção do Estado na Economia, abordando a passagem do Estado Liberal ao Estado Social, os conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade, os incentivos fiscais legalmente reconhecidos e os incentivos “jurisprudenciais”, sendo aqueles reconhecidos pelas Cortes Superiores, e a extrafiscalidade dos incentivos da Zona Franca de Manaus.

Por último, o terceiro capítulo pretende analisar as Propostas de Emendas Constitucionais de nº 45/2019, 110/2019, 46/2022, a Emenda Constitucional nº 132/2023 e o Projeto de Lei de nº 3887/2020, que pretende realizar a Reforma do PIS e da COFINS, fazendo uma abordagem sobre o Federalismo Fiscal e a Reforma Tributária, além dos impactos que a Reforma Tributária pode acarretar para ZFM.

O método de pesquisa utilizado é a metodologia dedutiva, com base nas leis, doutrinas, jurisprudências e demais materiais bibliográficos, com o fito de se chegar a uma conclusão científica do tema proposto.

Sem a pretensão de esgotar o tema, ao fim do trabalho, pretende-se demonstrar os impactos que a Reforma Tributária pode gerar na ZFM, nas ALC e na Amazônia Ocidental.

CAPÍTULO 1 – A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO NA AMAZÔNIA

1.1. O desenvolvimento econômico na Amazônia: da borracha à indústria

O debate sobre o desenvolvimento da Amazônia é remoto e longínquo, iniciando com a etapa das especiarias e drogas do sertão, que tinha como base o comércio animal e vegetal, sendo as espécies nativas extraídas predatoriamente da floresta, e as exóticas eram cultivadas pelos índios nas fazendas¹.

Esse comércio derivou da Capitania de São José do Rio Negro, que passou décadas abandonada e esquecida, “enquanto Portugal, frustrado com a não descoberta de ouro e minas, pedia mais especiarias e drogas do sertão para animar o intercâmbio colonial”².

As especiarias e as drogas do sertão foram a base das primeiras exportações do Amazonas até o início do ciclo da borracha, onde as elites amazonenses vislumbravam a prosperidade com a extração do látex da seringueira, “atraindo centena de imigrantes nordestinos, enriquecendo o erário público, construindo infraestrutura de portos, transportes e serviços públicos e permitindo a exploração de seringais mais distantes”³.

O modelo econômico extrativista de borracha foi importante para a economia no período de 1910, “chegando o estado do Amazonas a arrecadar o equivalente a 59.636.626 libras esterlinas de 1992 com a exportação da borracha”⁴.

Todavia, o ciclo da borracha não atendeu as expectativas após a notícia da exportação e plantação da borracha na Malásia, reduzindo drasticamente o preço do produto no Amazonas, colocando a região em profunda crise econômica e social, que se prolongou por anos.

Com a necessidade de produção de borracha para a Segunda Guerra Mundial, o Brasil assinou o Tratado de Washington, visando recuperar a produção seringueira, criando assim o Banco de Crédito da Borracha, o que viria a se tornar posteriormente o Banco da Amazônia, realizando, dessa forma, a “reativação efêmera dos seringais nativos”, sendo que, desde o ano de 1912, “foram adotadas as primeiras medidas, objetivando defender a economia da borracha e promover a colonização do ‘Vale Amazonas’”⁵.

¹ FONSECA, José Ozório de Menezes. **Pensando a Amazônia**. Manaus: Valer, 2011, p. 276

² BENCHIMOL, Samuel. **Exportação da Amazônia Brasileira 1997**. Manaus: Valer, 1998, p. 105

³ Ibid, p. 105.

⁴ Ibid, p. 105.

⁵ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, p. 22.

Diante desses acontecimentos, com a promulgação da Constituição Federal de 1946, finalmente foi instituído o Plano de Valorização Econômica da Amazônia, dispondo em seu Artigo 199 e parágrafo único:

Artigo 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 de sua renda tributária.

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. (BRASIL, 1946)

Naquele momento, o art. 199, parágrafo único da Constituição Federal de 1946, constitucionalizou o desenvolvimento na Amazônia, visando ao desenvolvimento econômico da região, prevendo o comando de que 3% (três por cento) das rendas da União e dos Estados, Territórios e Municípios da região custeariam o Plano no período de vinte anos.

Posteriormente, no ano de 1966, foi estendido, em caráter permanente, o benefício de 3% (três por cento), atribuindo somente à União o fomento do desenvolvimento da Amazônia com sua renda tributária, por meio da Emenda Constitucional nº 21/1966, que alterou o texto originário do art. 199, além de revogar o Parágrafo único de sua redação, retirando dos Estados, Territórios e municípios daquela área a obrigação de contribuir com 3% (três por cento) de suas rendas tributárias.

O professor Fernando Antônio de Carvalho Dantas⁶, fazendo considerações ao ciclo de desenvolvimento na Amazônia, afirma que:

Assim foi com a valoração, apenas no aspecto econômico, dos bens da natureza denominados, num primeiro momento, de ervas do sertão que teve o seu auge com o Ciclo da Borracha e, posteriormente, a valoração econômica da madeira, diga-se da floresta reduzida ao potencial madeireiro o que objetiva o trânsito conceitual da natureza “como propriedade comum do gênero humano a sua apropriação privada”. Exemplo significativo, no âmbito da regulação jurídica, foi o Plano de Valorização Econômica da Amazônia, criado pela Constituição Federal de 1946, com o intuito de integrar a região ao desenvolvimento brasileiro. (DANTAS. 2010. p. 6)

A partir do Art. 199, parágrafo único, da Constituição de 1946, iniciaram-se os debates para a instituição de norma regulamentadora do dispositivo constitucional, com muitos interesses em volta dos três por cento destinados ao Plano de Valorização, resultando na Lei nº

⁶ DANTAS, Fernando Antônio de Carvalho. **Entre a Natureza e a Natureza Jurídica das Coisas**: os povos indígenas, os bens ambientais e os processos de apropriação da natureza na Amazônia Brasileira. Coimbra, Portugal: Liber Amicorum – Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, 2010, p. 6.

1.806/1953, que criou a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia, com sede em Belém do Pará, nos termos do seu art. 22.

José Ozório de Menezes Fonseca indica que “essa enorme quantidade de dinheiro acendeu a cobiça dos estados periféricos que condicionaram sua adesão ao projeto à inclusão de parte de seus territórios na área definida pela Lei”⁷, incluindo, no contexto amazônico, os estados do Maranhão, Mato Grosso e Tocantins.

E assim, o território abrangido pelo Plano, nos termos do art. 2º da Lei nº 1.806/1953, constituía “estados do Pará e do Amazonas, pelos Territórios Federais do Acre, Amapá, Guaporé e Rio Branco, e ainda, a parte do estado de Mato Grosso a norte do paralelo de 16º, a do estado de Goiás, a norte do paralelo de 13º, e a do Maranhão, a oeste do meridiano de 44º”.

Dessa forma, criava-se a Amazônia Legal, por derivar do Art. 199, parágrafo único da Constituição Federal de 1946 e da Lei nº 1.806/1953.

Nesse período, foi instituída pela Lei nº 1.806, de 6 de janeiro de 1953, a “Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia” (SPVEA), que geria o desenvolvimento da Região Amazônica, lançando 97,6% dos investimentos no Pará, cabendo ao Amazonas a pequena parcela de 2,4%⁸.

Posteriormente, a SUDAM foi reformulada pela Lei nº 5.173 de 1966, permitindo a potencialização da economia na Região Amazônica, com incentivos fiscais, possibilitando investimentos agrícolas e pecuários, levando ao desmatamento e queimadas, provocando alteração na cobertura vegetal da floresta e do cerrado, sendo grande parte desses investimentos realizados no sul do Pará, norte de Goiás, Mato Grosso, Rondônia, Acre e sul do Amazonas, com produção de grãos, culturas permanentes e criações de gado⁹.

A SUDAM tinha como principal objetivo “promover o desenvolvimento autossustentado da economia e o bem-estar social da região amazônica, de forma harmônica e integrada na economia nacional”, por meio da adoção de políticas imigratórias para a região; além de incentivo ao extrativismo, agricultura, piscicultura, pecuária, dentre outras medidas, nos termos do art. 3º e 4º da Lei nº 5.173 de 1966.

⁷ FONSECA, José Ozório de Menezes. Amazônia: olhar o passado, entender o presente, pensar o futuro. **Hiléia: Revista de Direito Ambiental da Amazônia**. Manaus, ano 3, nº 4, Ed. Governo do Estado do Amazonas, p. 87-146, 2006, p.109. Disponível em: <https://pos.uea.edu.br/data/direitoambiental/hileia/2005/4.pdf> Acesso em: 13 mai. 2023.

⁸ BOMFIM, Ronaldo. BOTELHO, Lissandro. **Zona Franca de Manaus**: condicionantes para o futuro. Manaus: Editora Valer, 2009, p. 18.

⁹ BENCHIMOL, Samuel. **Exportação da Amazônia Brasileira 1997**. Manaus: Valer, 1998, p. 107.

Na década de 70/80, a Amazônia Oriental se beneficiou com “a instalação de grandes projetos de infraestrutura e industriais em Tucuruí, Barcarena, Ponta da Madeira, Trombetas, Carajás, Projeto Jari e outros, criando uma base produtiva que elevou a exportação do Pará”¹⁰.

Assim, a Amazônia Ocidental também precisava de um programa próprio para o seu desenvolvimento, sendo a primeira tentativa realizada em 06/06/1957, com a instituição da Lei de nº 3.173, que criou o modelo original da Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 1º:

Art. 1º – É criada em Manaus, capital do Estado do Amazonas, uma zona franca para armazenamento ou depósito, guarda, conservação, beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas

Apesar da criação da ZFM pela lei nº 3.173/57, o modelo econômico não foi implantado de plano, demorando cerca de 10 anos para a sua execução após a Constituição de 1967, tendo “pouca ou nenhuma influência significativa na economia, pois o Governo Federal manteve a Zona Franca como uma estrutura pequena, localizada em um armazém no porto de Manaus”¹¹.

A Constituição Federal de 1967, emendada pela Emenda Constitucional nº 1/67, dispunha em seu art. 8º, inciso VX, a competência da União para “estabelecer e executar planos nacionais de educação e de saúde, bem como planos regionais de desenvolvimento”. Já no art. 43, inciso IV, vislumbrava a possibilidade de instituição de “planos e programas nacionais e regionais de desenvolvimento”. Enquanto no art. 55, inciso I, da CF/1967, havia a possibilidade de o Presidente da República instituir decretos em prol da “segurança nacional”.

O ensejo para a criação da ZFM despontou da “ideia de um projeto econômico para ocupar a Amazônia, surgindo no estamento militar, preocupado com as conotações geopolíticas regionais, após a Segunda Guerra Mundial, tornando-se forte a partir da década de 50”¹², com a finalidade nítida de povoar a Região.

Com base nos dispositivos constitucionais de 67, finalmente a ZFM foi instituída após 10 anos de sua criação, por meio do Decreto-Lei 288/67, com o objetivo de “ocupação do território amazônico em face da necessidade de segurança nacional”¹³.

¹⁰ BENCHIMOL, Samuel. **Exportação da Amazônia Brasileira 1997**. Manaus: Valer, 1998, p. 107.

¹¹ FONSECA, José Ozório de Menezes. Amazônia: olhar o passado, entender o presente, pensar o futuro. **Hiléia: Revista de Direito Ambiental da Amazônia**, Manaus, ano 3, nº 4, Ed. Governo do Estado do Amazonas, p. 87-146, 2006, p. 320. Disponível em: <https://pos.uea.edu.br/data/direitoambiental/hileia/2005/4.pdf> Acesso em: 13 mai. 2023.

¹² BOMFIM, Ronaldo. BOTELHO, Lissandro. **Zona Franca de Manaus: condicionantes para o futuro**. Manaus: Editora Valer, 2009, p. 65.

¹³ TOLENTINO, Appio da Silva. **Zona Franca de Manaus em análise: razões jurídicas, econômicas e sociais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2021, p. 37.

Nos termos do Art. 10 do DL 288/67, foi instituída a Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), entidade autárquica que cuida da administração da ZFM, com sede na cidade de Manaus, no estado do Amazonas.

Com o desejo de ocupar a Amazônia e integra-la à economia brasileira, o governo militar ainda publicou o Decreto-Lei nº 291/67, que instituiu a Amazônia Ocidental, constituindo os estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima.

Em seguida, o Governo da época instituiu o DL 356/68, conferindo os benefícios do DL288/67 à Amazônia Ocidental.

No decorrer do período do Governo Militar, a SPVEA foi extinta “após fortes denúncias de irregularidades”¹⁴, sendo instituída pela Lei nº 5.173/66 a Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), que, após a Constituição de 88, chegou a ser extinta, também por “denúncias de irregularidades”, sendo criada a Agência de Desenvolvimento da Amazônia (ADA).

Posteriormente, a SUDAM foi restabelecida pela Lei Complementar de nº 124/07, tornando-se uma entidade autárquica, visando ao desenvolvimento includente e sustentável da Amazônia Legal.

Após a promulgação da Constituição Federal de 88, com a finalidade de implementar o desenvolvimento econômico na Amazônia, foram instituídas Áreas de Livre Comércio em Tabatinga/AM, pela Lei nº 7.965/89, em Macapá e Santana no Amapá, pela Lei 8.387/91, em Guajará Mirim, pela Lei nº 8.210/91, em Boa Vista e Bonfim no estado de Roraima, pela lei nº 8.256/91, e em Brasília, Epitaciolândia e Cruzeiro do Sul no Acre, pela Lei 8.857/1994.

Atualmente, a administração da ZFM, das ALC e da Amazônia Ocidental são de competência da SUFRAMA.

Importante falar que a Zona Franca de Manaus passou por dois estágios, sendo o primeiro no período de 1967 a1990, momento no qual o mercado nacional de consumo de bens duráveis era ínfimo, sendo a produção da indústria voltada ao trabalho com reduzida produtividade.

Nesse período, a ZFM voltou-se para a substituir as importações, com privilégios de produção “que contemplassem índices de nacionalização elevados na aquisição de insumos e

¹⁴ FONSECA, José Ozório de Menezes. Amazônia: olhar o passado, entender o presente, pensar o futuro. **Hiléia: Revista de Direito Ambiental da Amazônia**, Manaus, ano 3, nº 4, Ed. Governo do Estado do Amazonas, p, 87-146, 2006, p. 111. Disponível em: <https://pos.uea.edu.br/data/direitoambiental/hileia/2005/4.pdf> Acesso em: 13 mai. 2023.

na permissão para compras de bens de consumo estrangeiros somente em Manaus, dentro do limite de cotas individuais ou de casal disponibilizadas para turistas”¹⁵.

A fase seguinte se deu de 1990 até o presente, devido à abertura do comércio brasileiro, “aliado à política de estabilização monetária do período 1993/1994, o mercado brasileiro de bens de consumo duráveis se expandiu fortemente, tornando-se acessível às importações em quantidades livres”¹⁶.

Sendo assim, a Zona Franca de Manaus deixou de ser viabilizada meramente para a “substituição de importações, passando a contemplar as referências de competitividade em nível internacional, em preço, qualidade e serviços, ao tempo em que o perfil fundamental do PIM como espaço de polarização de segmentos industriais high-tech se consolidou”¹⁷.

Diante desse contexto histórico, fica perceptível a tradição do fenômeno da constitucionalização do desenvolvimento da Amazônia, das drogas do sertão e da borracha à indústria, cabendo verificar detidamente a instituição da Zona Franca de Manaus no modelo atual e sua recepção pela Constituição Federal de 1988.

1.2. Fundamentos e recepção Constitucional da Zona Franca de Manaus

A Zona Franca de Manaus foi instituída pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, estando insculpida suas finalidades no art. 1º do dispositivo em comento:

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.

O artigo citado deixa claro que a finalidade do modelo Zona Franca de Manaus é a de criar, no interior da Amazônia, um centro industrial, comercial e agropecuário para o desenvolvimento da região devido à grande distância dos centros consumidores de seus produtos.

¹⁵ SILVA, Luiz Otávio da. Desenvolvimento Sustentável e a Zona Franca de Manaus. Constituição, Economia E Desenvolvimento: **Revista Eletrônica Da Academia Brasileira De Direito Constitucional**, Curitiba, vol. 7, n. 13, Jul.-Dez. p. 423-440, 2015, p. 433-434. Disponível em: <http://www.abdconstojs.com.br/index.php/revista/article/view/122>, Acesso em: 29 abr. 2023.

¹⁶ Ibid, p. 434.

¹⁷ Ibid, p. 434.

Segundo o professor Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, as finalidades para a implantação de uma zona franca ultrapassam o campo estritamente fiscal, com a finalidade exclusiva de arrecadar e obter recursos, perseguindo as finalidades econômicas, sociais e de desenvolvimento¹⁸.

O catedrático professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Amazonas leciona que “a zona franca pode, pois, ser considerada uma ferramenta de política econômica, mais precisamente uma técnica de fomento, pois, historicamente, sua criação costuma ser calcada na finalidade de promover o desenvolvimento da região na qual é instalada”¹⁹.

De tal forma, a norma instituidora da Zona Franca de Manaus atinge os objetivos tratados no art. 3º, inciso III e art. 170, VII da CF/88, no que tange à redução das desigualdades regionais, seja como objetivo fundamental da República, seja como Princípio da Ordem Econômica:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

Ademais, a Zona Franca de Manaus encontra exceção ao Princípio da Uniformidade Geográfica no que tange “à concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico” em diferentes regiões do País, nos termos do art. 151, inciso I da CF/88:

Art. 151. É vedado à União:
I – Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

A União ainda encontra respaldo constitucional para a concessão de incentivos fiscais à Zona Franca de Manaus, com base no art. 43, §2º, inciso III da Constituição Federal:

¹⁸ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019. p. 19-20

¹⁹ Ibid, p. 20.

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.

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

A Zona Franca de Manaus é de suma importância para o desenvolvimento da região, sendo o Decreto-Lei 288/67 recepcionado com todas as suas características pela Constituição Federal de 1988, que estabeleceu o prazo de sua manutenção de 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispõe o art. 40 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias:

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

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

Apesar da transitoriedade da norma, a manutenção da ZFM é necessária para combater as desigualdades regionais e fomentar o crescimento econômico da região, sendo a sua transitoriedade estendida por mais 10 (dez) anos pelo art. 92 do ADCT, incluído pela Emenda Constitucional de nº 42, sendo acrescido, novamente, o prazo de 50 (cinquenta) anos, nos termos do art. 92-A do ADCT, incluído pela Emenda Constitucional de nº 83/2014:

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

Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Sobre a prorrogação da Zona Franca de Manaus, explica Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho que foi com base nas disposições do Artigo 40 do ADCT, em 16.04.1986, que o Presidente da República da época editou o Decreto n. 92.560, onde, no art. 1º, prorrogou por mais 10 (dez) anos o prazo de vigência dos incentivos fiscais da ZFM, que inicialmente vigorariam até 28.02.1997, passando a vigorar até 28.02.2007. “No entanto, com a promulgação da CF/88, o prazo de vigência da ZFM passou a ser até 05.10.2013 (art. 40, ADCT) e, com a Emenda Constitucional 83/2014, atualmente vão até 05.10.2073 (art. 92-A, ADCT)”²⁰.

²⁰ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, p. 17.

No mesmo sentido, Leandro Paulsen explica que, a partir da promulgação da Constituição de 88, o art. 40 do ADCT manteve a ZFM com todas as suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de 25 anos, passando a afastar dispositivos que mitigavam seus incentivos fiscais, reconhecendo que as mercadorias enviadas à ZFM fazem jus à aplicação das regras dos benefícios aplicados à exportação, com vigência inicial de 25 anos, prorrogada por mais 10 anos e posteriormente por mais 50 anos²¹.

Todavia, o professor Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho²² advoga que a Zona Franca de Manaus não deixará de existir após 2073, mas a “garantia constitucional da sua manutenção é que desaparecerá, não havendo impedimentos para o legislador ordinário após 2073, com fundamento nos artigos 3º, III e 170, VII, da CF/88, justificando que seja determinada a continuidade da ZFM conforme as circunstâncias e o interesse nacional”.

O art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, atribuiu tratamento diferenciado à Zona Franca de Manaus no que tange à remessa de mercadorias para sua área como uma ficção de extraterritorialidade²³, tratando as remessas de mercadorias como exportação para o exterior, fazendo jus a imunidades, isenções e tratamento diferenciado, conferidos pela Constituição e legislação vigente.

Ou seja, “a zona franca de Manaus, esta seria um território delimitado dentro do espaço geográfico e político do Brasil em que leis aduaneiras vigentes no restante do país não poderiam ser aplicadas”²⁴.

Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza afirma que a ZFM foi criada com o objetivo de fomentar o desenvolvimento econômico da região, por meio de estímulos às empresas ali instaladas, consistindo na redução ou eliminação de gravames tributários, conferindo às mercadorias remetidas à ZFM a equiparação de remessas para o exterior, fazendo jus a todo o tratamento diferenciado concedido às exportações²⁵.

²¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 151.

²² RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, p. 34.

²³ Nesse sentido, é a lição de Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho: “...as zonas francas são frações do território do Estado que as institui, mas consideradas, para fins tributários, como se estivessem fora do território aduaneiro daquele Estado. Por conseguinte, tudo se passa como se a mercadoria estivesse em território estrangeiro: é o que podemos chamar de ficção de extraterritorialidade. Ibid, p. 21.

²⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Portos francos - Zonas Francas - Depósitos francos. **Revista De Direito Administrativo**, 137, 412-421, 1979, p. 412. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43056> Acesso em: 14 mai. 2023.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 725.

Assim, é possível verificar a suma importância da Zona Franca de Manaus para o desenvolvimento da região Amazônica, precisamente, na Amazônia Ocidental, sendo o Decreto- Lei 288/67 recepcionado pela Constituição Federal de 1988, e portanto, protegida constitucionalmente, com a finalidade de estimular o desenvolvimento econômico, social e a redução das desigualdades regionais, nos termos dos artigos 3º, III, 43, §2º, inciso III, 151, I e 170, VII da Constituição Federal, por meio da política de incentivos fiscais especiais (art. 1º DL 288/67) e tratamento diferenciado nas remessas de mercadorias para a ZFM, consideradas como exportação para o exterior (art. 4º DL 288/67), além da prorrogação da manutenção da sua “proteção constitucional” até o ano de 2073 (art. 92-A, ADCT).

1.2.1. A Zona Franca de Manaus e a promoção do Desenvolvimento Sustentável

A Primeira Guerra Mundial foi encerrada pelo Tratado de Versalhes, originando a Liga das Nações Unidas, prevendo a cooperação internacional para a Paz, o que teve pouco efeito, pois as décadas seguintes foram marcadas pelas atrocidades da Segunda Guerra Mundial, provocando consequências jurídicas e políticas a nível internacional, levando a sociedade global à busca de meios garantidores da paz. Nesse contexto, a Liga das Nações é extinta e surge então em 1946 a Organização das Nações Unidas (ONU)²⁶.

O desenvolvimento econômico sempre esteve em pauta na ONU, sendo que no artigo 1º da Carta de Criação da ONU, um dos propósitos das Nações Unidas é a cooperação internacional para a solução de problemas globais no âmbito econômico, social, cultural e humanitário, visando ainda à promoção e ao estímulo do respeito aos direitos humanos e liberdades fundamentais, indistintamente a quaisquer pessoas²⁷.

O direito ao desenvolvimento reconhecido pelas Nações Unidas ficou evidente, uma vez que esse direito “se propõe a requerer todos os esforços possíveis para superar os obstáculos da pobreza e do subdesenvolvimento que impedem a satisfação das necessidades humanas básicas”²⁸.

Em 1986, a ONU proclamou a Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento como um direito humano inalienável, habilitando todos os povos e toda a pessoa humana no “desenvolvimento econômico, social, cultural e político, a ele podendo contribuir e dele

²⁶ ANJOS FILHO, Robério Nunes dos. **Direito ao desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 77

²⁷ NAÇÕES UNIDAS. **Carta das Nações Unidas**. São Francisco, 1945.

Disponível em <https://brasil.un.org/sites/default/files/2022-05/Carta-ONU.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2023.

²⁸ DELGADO, Ana Paula Teixeira. **O direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização: paradoxos e desafios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 89.

desfrutar, no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais possam ser plenamente realizados”²⁹, nos termos do art. 1º, 1, do documento.

Em que pese o desenvolvimento sempre estar em pauta global, inicialmente estando focado no plano econômico, após desastres naturais de grande escala, escassez e a percepção de que os recursos naturais eram limitados frente às necessidades humanas ilimitadas, além das desigualdades que promoviam a miséria e a fome, tais fatores levaram o homem a repensar o seu modo de exploração da natureza.

Luiz Alberto de Faria³⁰ explica que o direito ao desenvolvimento está inserido nos direitos de terceira geração, “juntamente com o direito à paz, ao meio ambiente, à propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade e à comunicação”.

Todavia, enquanto existirem desigualdades sociais, o crescimento econômico será a condição necessária, mas insuficiente para o desenvolvimento com aspectos qualitativos que não podem ser desprezados, pois o desenvolvimento não é estrito ao Produto Interno Bruto de uma nação, implicando a mudança daquele Estado. Caso contrário, haverá somente o crescimento, o que é diferente de desenvolvimento³¹.

O desenvolvimento, na perspectiva de Amartya Sen, está categorizado em cinco tipos de liberdades instrumentais: (1) liberdades políticas, (2) facilidades econômicas, (3) oportunidades sociais, (4) garantias de transparência e (5) segurança protetora³².

O desenvolvimento econômico pode elevar a renda privada, mas possibilita também o financiamento da seguridade social, criações de oportunidades no meio social, investimentos na educação, dentre outros. Nesse prisma, o desenvolvimento não está exclusivamente ligado ao desenvolvimento econômico, mas também ao campo social, abrangendo liberdades políticas e transparência³³.

²⁹ Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/508144/000992124.pdf>. Acesso em 28 abr. 2023.

³⁰ FARIA, Luiz Alberto de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 98.

³¹ Ibid, p. 99.

³² A autora ainda explica que: “as liberdades políticas, (...), referem-se às oportunidades que as pessoas têm para determinar quem deve governar e com base em que princípios, além de incluírem a possibilidade de fiscalizar e criticar autoridades, ter liberdades de expressão política e uma imprensa sem censura, de ter liberdade de escolher entre diferentes partidos políticos, etc. (...) as facilidades econômicas são as oportunidade que os indivíduos têm para utilizar recursos econômicos com propósito de consumo, produção ou troca. (...) Oportunidades sociais são as disposições que a sociedade estabelece nas áreas de educação, saúde, etc, as quais influenciam a liberdade substantiva de o indivíduo viver melhor. (...) as garantias de transparência referem-se às necessidades de sinceridade que as pessoas podem esperar: a liberdade de lidar uns com os outros sob garantias de dessegredo e clareza. (...) A segurança protetora é necessária para proporcionar uma rede de segurança social, impedindo a população afetada seja reduzida à miséria abjeta e, em alguns casos, até mesmo à fome e à morte. SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução Laura Teixeira Motta. 1. ed. São Paulo: Companhia das letras, 2007, p. 52-54.

³³ FARIA, op. cit., p. 101-102.

Nesse aspecto, o desenvolvimento ficou incompatível com os direitos sociais e os direitos humanos, ocorrendo um consenso mundial para substituir a visão liberal fundamentada na competitividade pela implementação da visão social, sendo que a própria ONU abandonou o conceito de desenvolvimento econômico, passando a adotar o desenvolvimento humano, que vai além do econômico, compreendendo o aspecto social, político, cultural, e também, o desenvolvimento sustentável³⁴.

Ana Paula Teixeira Delgado³⁵ aborda que a configuração do direito ao desenvolvimento como um direito humano e um direito ao meio ambiente são importantes para o modelo desenvolvimentista, fundado “exclusivamente no desenvolvimento econômico, injustiça social, ecológica e politicamente; incapaz de persistir por muito tempo, sob pena de correr-se o risco de explosão e implosão...”.

Nesse ritmo, a humanidade vinha dilapidando a natureza como se fosse eterna, sendo que o poder de purificação do meio ambiente já estava chegando ao limite, pois o meio ambiente é uma questão de vida ou morte para todo o bioma terrestre³⁶.

Em decorrência desses acontecimentos, ocorreu em Estocolmo a Conferência das Nações Unidas de 1972, gerando a Declaração sobre o Meio Ambiente, que alçou o homem para o centro do debate, com direito ao meio ambiente de qualidade, colocando a obrigação de o proteger para as presentes e futuras gerações³⁷.

Nesse sentido, Samuel Benchimol afirmava que havia uma inquietação, não somente “pelos ecossistemas naturais, mas também pelos níveis de desequilíbrio e desigualdade entre os países altamente industrializados, em vias de desenvolvimento, e os subdesenvolvidos, gerando conflitos e tensões entre as minorias afluentes e as grandes massas destruídas”³⁸.

Posteriormente, ocorreu a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente, denominada de RIO-92. Os Estados-Membros reiteraram a Declaração sobre o Meio Ambiente de 1972, convertendo a reunião na Declaração do Rio, dispondo de 28 Princípios, em conjunto com a agenda 21, que consagrou o conceito de desenvolvimento sustentável, colocando novamente o homem no centro da preocupação, para que se possa viver saudavelmente em

³⁴ DELGADO, Ana Paula Teixeira. **O direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização: paradoxos e desafios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 113.

³⁵ *Ibid.*, p. 118.

³⁶ MILARÉ, Edis. **Direito do Ambiente: A Gestão Ambiental em Foco**. Doutrina Jurisprudência. Glossário. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 59.

³⁷ Assim dispõe a primeira parte do princípio 1: O homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequadas em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna e gozar de bem-estar, tendo a solene obrigação de proteger e melhorar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras. Disponível em: https://ceteb.sp.gov.br/proclima/wp-content/uploads/sites/36/2013/12/estocolmo_mma.pdf. Acesso em 29 abr. 2023.

³⁸ BENCHIMOL, Samuel. **Amazônia: planetarização e moratória ecológica**. São Paulo: CERED, 1989, p. IX.

harmonia com a natureza, assim dispondo o princípio 1: “Os seres humanos constituem o centro das preocupações relacionadas com desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva em harmonia com a natureza”³⁹.

Os documentos foram de grande importância global, pois a Conferência de 1972 inspirou o art. 225 da Constituição Federal, que posteriormente adotou o conceito de desenvolvimento sustentável atribuído pela RIO-92.

Seguindo essas premissas de Estocolmo e da RIO-92, o artigo 225 da Constituição Federal estatui que: “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”.

Romeu Faria Thomé da Silva⁴⁰ expõe que a conceituação de desenvolvimento sustentável foi moldada na visão antropocêntrica protecionista, tendo “a natureza como um bem coletivo essencial que deve ser preservado como garantia de sobrevivência e bem estar do homem.”

Appio da Silva Tolentino⁴¹ afirma que Constituição federal de 1988 se impõe quando trata o assunto como “direito fundamental ao Desenvolvimento, deixando evidente que esse direito fundamental vai muito além do crescimento econômico, atingindo todo o direito de viver com dignidade e isonomia em qualquer lugar do território nacional”.

E ainda pondera que “globalizar os direitos fundamentais significa dar-lhes concretude, provocando a humanização e provando ser o caminho para reduzir as desigualdades entre as nações e a exploração de países ricos sobre países pobres ou em desenvolvimento”⁴².

O direito ao desenvolvimento e o desenvolvimento sustentável são indissociáveis, ao observar-se que a eficiência econômica só é possível com o cumprimento de direitos metaindividuais, “como o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, na forma

³⁹ NAÇÕES UNIDAS. **Conferência das Nações unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento: de acordo com a Resolução nº 44/22/ da Assembleia Geral da ONU, de 22-12-89, estabelece uma abordagem equilibrada e integrada das questões relativas a meio ambiente e desenvolvimento:** a Agenda 21. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 1995. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/7706?_ga=2.231207199.1438027748.1659163751-1258728247.1638476316 Acesso em 30 jul. 2022

⁴⁰ THOMÉ DA SILVA, Romeu Faria. **Manual de Direito Ambiental**. Salvador: Editora Juspodivm, 2015, p. 60.

⁴¹ TOLENTINO, Appio da Silva. **Zona Franca de Manaus em análise: razões jurídicas, econômicas e sociais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2021. p. 30.

⁴² *Ibid.*, p. 31.

preconizada pelo art. 225 da Constituição Federal, que consagra a justiça entre gerações ou intergeracional”⁴³.

Nesse comando, a Emenda Constitucional de nº 42, de 19.12.2003, introduziu no artigo 170 o inciso VI, que trata da “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado, conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

Ou seja, a ordem econômica detém como princípio a defesa do meio ambiente, devendo estar ali inserido o desenvolvimento sustentável. E, como se sabe, a ZFM, foi instituída em 1967, período anterior à Constituição de 88, que recepcionou o modelo com todas as suas características pelo art. 40 do ADCT.

E sendo a ZFM compatível com o texto vigente, isso significa que a mesma possuiu compatibilidade material com os artigos 170, inciso VI e o art. 225 da Constituição Federal, devendo seguir as diretrizes e comandos do desenvolvimento sustentável, constitucionalmente previstas.

Na redação do art. 1º do Decreto-Lei de nº 288/67, não se vê a expressão desenvolvimento sustentável como um dos objetivos da Zona Franca de Manaus, podendo ser tratado como um “efeito colateral e não um objetivo”⁴⁴.

Ao bem da verdade, à época de sua instituição, a ZFM foi implantada para promover o desenvolvimento econômico, em nada tendo a ver com a sustentabilidade. E não era para menos, pois, “na data de sua criação (1967), o mundo não falava em sustentabilidade, um tema que só apareceu, com certa timidez inicial, na Conferência da Terra em Estocolmo, em 1972”⁴⁵.

O desenvolvimento sustentável foi inserido na ZFM por meio da SUFRAMA, na portaria de nº 123, de 3 de junho de 2008, colocando-se no artigo 1º, como finalidade, “promover o desenvolvimento socioeconômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando à inserção internacional competitiva”⁴⁶.

⁴³ FERREIRA, Adriano Fernandes. LIMA, Fabíola Bessa Salmito. BRAGA, Louise Oliveira. Da necessidade de harmonização do direito ao desenvolvimento sustentável e do direito ao meio ambiente enquanto direitos fundamentais. CALGARO, Cleide. (Org.). Pereira, Agostinho Oli Koppe. (Org.). BRASIL, Deilton Ribeiro (Org.). **Constitucionalismo e Meio Ambiente, tomo 6:** direitos fundamentais. Porto Alegre, RS: Editora Fi, p. 21-41, 2021, p. 25. Disponível em: <https://www.editorafi.org/780constitucionalismo> Acesso em: 27 abr. 2023.

⁴⁴ FONSECA, José Ozório de Menezes. **Pensando a Amazônia**. Manaus: Valer, 2011, p. 335.

⁴⁵ Ibid., p. 336.

⁴⁶ Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/acessoainformacao/arquivos/regimento-interno-da-suframa.pdf> Acesso em: 27 abr. 2023.

Atualmente, o Decreto de nº 11.217, de 30 de setembro de 2022, regula o Regimento Interno da Suframa, mantendo o desenvolvimento socioeconômico e sustentável, como natureza e finalidade da Autarquia, no art. 1º do Anexo I, Capítulo I do documento.

O professor Ozório Fonseca⁴⁷ demonstra que a matéria-prima proveniente da natureza não tem valor significativo para o PIM. E isso proporciona o desenvolvimento sustentável na Amazônia Ocidental, pois a principal atividade da ZFM é a industrial.

Nessas linhas, pudemos verificar que o modelo econômico ZFM foi criado com a finalidade precipuamente econômica, em virtude do período de sua criação, que tinha visão desenvolvimentista.

Todavia, com a evolução do direito ao desenvolvimento até o desenvolvimento sustentável e com a constitucionalização desse direito na Carta de 88, toda a ordem econômica curvou-se ao desenvolvimento da geração presente, sem esquecer das gerações futuras e da preservação do meio ambiente

Sendo assim, o modelo ZFM se adequa ao desenvolvimento sustentável, insculpido na Carta de 88, protegendo o meio ambiente para as presentes e futuras gerações, em virtude da sua atividade econômica, que não tem como base precípua a exploração do meio ambiente.

1.2.2. A Zona Franca de Manaus e a redução das desigualdades regionais

A redução das desigualdades regionais possui comando expresso no Texto Constitucional, sendo um dos objetivos da República Federativa do Brasil, disposto no art. 3º, inciso III, ainda presente no art. 43, 165, § 7º, 170, inciso VII.

Conforme os dispositivos transcritos, a redução das desigualdades regionais está diretamente relacionada com o objetivo fundamental da República de erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades regionais, levando a entender que o Desenvolvimento Econômico só existe com a erradicação da pobreza⁴⁸.

Nessa linha, a Constituição Federal já positiva expressamente que há desigualdades regionais no Brasil, possuindo estados mais desenvolvidos e estados menos desenvolvidos⁴⁹, pois, no desenvolvimento econômico brasileiro, algumas regiões se tornaram potências econômicas, enquanto outras se mantiveram estagnadas, sendo necessário um plano de

⁴⁷ FONSECA, José Ozório de Menezes. **Pensando a Amazônia**. Manaus: Valer, 2011, p. 335.

⁴⁸ BENFATTI, Fabio Fernandes Neves. **Direito ao desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 166

⁴⁹ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. 2006. 180 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006, p. 64.

desenvolvimento que considere em conjunto a economia nacional para evitar tamanha disparidade⁵⁰.

Ou seja, o equilíbrio econômico depende de políticas públicas para a distribuição de renda e para a integração nacional⁵¹, sendo necessária a atuação de vários atores, do poder público e da área privada, governamentais ou não, nacional e local, “com intenção mútua de se atingir o objetivo constitucionalmente previsto de reduzir as desigualdades entre regiões através de políticas públicas eficazes”⁵².

Dessa forma, a garantia da redução das desigualdades regionais é com fins socioeconômicos para a obtenção do bem estar geral, assumindo especial relevância para a ZFM, pois, a partir da Constituição Federal de 88, “toda a normatização que lhe respeita passou a haurir seu fundamento de validade destes objetivos e demais dispositivos constitucionais precitados”⁵³.

Certo é que, no momento de criação do modelo econômico no interior da Amazônia, não havia menção constitucional de redução de desigualdades regionais como meta do Estado Brasileiro, mas a recepção constitucional da Zona Franca de Manaus do Art. 40 do ADCT, com todas as características de área de livre comércio, consignou o modelo econômico ao objetivo de reduzir as desigualdades da Região, em disparidade do restante do país⁵⁴.

Nesse interim, diversas políticas públicas foram realizadas na Amazônia Ocidental, a partir da implantação do modelo ZFM.

A Fundação Getúlio Vargas constatou a importância do polo industrial localizado na “Região Metropolitana de Manaus na geração de empregos formais, na geração de renda e no investimento em capital humano dos trabalhadores, além dos efeitos da ZFM na melhoria da infraestrutura e das condições de moradia da população”⁵⁵.

⁵⁰ LEMES, Narcilene Moreira Machado. **Federalismo fiscal e a aplicabilidade do princípio da redução das desigualdades regionais**. Curitiba: CRV, 2019, p. 49-50.

⁵¹ BENFATTI, Fabio Fernandes Neves. **Direito ao desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 165.

⁵² FERREIRA, Renato Fernandes. Zona Franca de Manaus como mecanismo de governança em combate às desigualdades regionais. MARQUES, José Roque Nunes (Coord.). SANTOS, Ronaldo Pereira. (Coord.). **Direito e Governança Ambiental na Amazônia**. São Paulo: Alexa Cultural, 2022, p. 165.

⁵³ AGUIAR, Glauco Lubacheski de. A tributação extrafiscal como mecanismo de desenvolvimento sócio-econômico da Zona Franca de Manaus. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. (Org.), PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Org.). **Zona Franca De Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM**. São Paulo: MP ed, 2008, p. 142

⁵⁴ Ibid., pp. 142-143

⁵⁵ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Zona Franca de Manaus: impactos, efetividade e oportunidade**. São Paulo: FGV – Escola de Economia de São Paulo, 2019, p. 41. Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf. Acesso em 03 mai. 2023.

Samuel Benchimol relata que o quadro de empregos diretos na ZFM, em 1988, era de 60.669, e em 1997, era de 50.656, demonstrando que o modelo econômico “conseguiu produzir um grande volume de vendas, geração de empregos e de massa salarial, responsáveis pela recuperação urbana de Manaus e geração de grandes receitas públicas no campo federal, estadual e previdenciário”⁵⁶.

Já em 2019, a Fundação Getúlio Vargas apresentou estudo da ZFM com 500 mil postos de trabalhos diretos e indiretos, demonstrando ainda que, a partir dos anos 2000, o crescimento da proporção de trabalhadores alfabetizados na indústria cresceu mais rapidamente na Região Metropolitana de Manaus, sendo que, em 2015, foi demonstrado o impacto social no investimento em capital humano dos trabalhadores industriais, sendo quase a totalidade alfabetizada, completando o ensino fundamental e ingressando no ensino médio⁵⁷.

Por sua vez, a Superintendência da ZFM apresenta uma série de políticas públicas fomentadas pelo modelo econômico, dispendo de 589.334 hectares disponíveis para agropecuária entre Manaus e o município de Rio Preto da Eva, 656,6 quilômetros de estradas e vicinais para a criação de aves, suínos, bovinos, piscicultura, horticultura e beneficiamento de madeira. Na Amazônia Ocidental, há a isenção do IPI na industrialização de matéria prima da região para consumo interno ou venda para outro estado, por meio do programa Zona Franca Verde⁵⁸.

Há, ainda, o Centro de Biotecnologia da Amazônia, que pesquisa e desenvolve alternativas sustentáveis de proveito econômico e social da biodiversidade Amazônica. Além disso, na educação de ensino superior, há a Universidade do estado do Amazonas, instalada em todos os municípios do Amazonas, financiada pela contribuição da Lei Estadual de nº 2.826/2003. Lembrando ainda que, em convênio celebrado entre a ZFM e os Governos do Acre e de Rondônia, foram construídas as Universidades Federais de ambos os estados⁵⁹.

Em que pese os indicadores de Desenvolvimento Humano demonstrarem as disparidades entre as Regiões Norte e Sul/Sudeste, a Amazônia Ocidental tem sido financiada, em grande parte, pela Zona Franca de Manaus, seja pela geração de empregos diretos, indiretos, aumento no grau de escolaridade, incentivos fiscais nas ALC, projetos de agricultura, estudos

⁵⁶ BENCHIMOL, Samuel. **Exportação da Amazônia Brasileira 1997**. Manaus: Valer, 1998, pp. 108-109.

⁵⁷ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Zona Franca de Manaus: impactos, efetividade e oportunidade**, São Paulo: FGV – Escola de Economia de São Paulo, 2019, p. 37. Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf. Acesso em 03 mai. 2023.

⁵⁸ Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm/zfv>. Acesso em 04 mai. 2023.

⁵⁹ Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm/desenvolvimento-regional-1> Acesso em 14 mai. 2023.

biotecnológicos, angariando esforços para realizar a árdua missão de que é incumbida, ou seja, reduzir as desigualdades regionais.

1.2.3. O caráter transnacional da Zona Franca de Manaus e os Objetivos 10 e 13 da Agenda 2030 da ONU

Conforme visto anteriormente, a ZFM foi instituída como política de crescimento econômico, passando a atender as diretrizes do desenvolvimento sustentável após a sua recepção pela Constituição Federal de 1988.

Todavia, o modelo econômico merece ser visto além das fronteiras nacionais, sob o olhar socioeconômico e sustentável, vislumbrando reduzir as “desigualdades regionais, ultrapassando os fatores locais, por meio do Direito Transnacional, sob o prisma dos objetivos de desenvolvimento sustentável contidos na agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU)”⁶⁰.

O meio ambiente é questão vital para o desenvolvimento econômico, sendo que, reduzir as desigualdades regionais “integram boas práticas de desenvolvimento sustentável, então é possível estabelecer uma conexão acerca da importância da manutenção do modelo para fins de alcance de parte dos objetivos do desenvolvimento sustentável do milênio”⁶¹.

Há tempos, Samuel Benchimol denunciava que “se o problema do meio ambiente da Amazônia está originalmente na decisão soberana brasileira, não podemos desprezar as preocupações internacionais, para evitar que algumas ações predatórias, em curso, venham inviabilizar a região e prejudicar o futuro da humanidade”⁶².

O autor ainda defendia que a Amazônia não poderia, não deveria e nem precisaria ser “planetarizada para servir de santuário ecológico da humanidade, mas também não poderia ser usada e abusada, de modo cruel e irracional, de maneira que viesse a destruir as bases da nossa própria sobrevivência”⁶³.

Relatava-se, ainda, a moratória ecológica discutida na época, que implicaria o prazo de 20 anos o desenvolvimento da região, com base no interesse universal e em benefício da

⁶⁰ CHAAR, Diego Francivan dos Santos. CASTRO, Evelyn Vanneli de Figueiredo. DIAS, Mônica Nazaré Picanço. Zona Franca de Manaus: novas perspectivas transnacionais à luz dos objetivos de desenvolvimento sustentável da agenda 2030 da ONU. **Revista de Direito e Sustentabilidade**, v. 8, p. 1-17, 2022, p. 2. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2525-9687/2022.v8i2.9108>. Acesso em: 06 mai. 2023.

⁶¹ Ibid., p. 3.

⁶² BENCHIMOL, Samuel. **Amazônia: planetarização e moratória ecológica**. São Paulo: CERED, 1989. p.XII.

⁶³ Ibid., p. XII.

humanidade, resultando em grandes áreas de preservação e conservação da floresta amazônica, gerando alto custo que não poderia ser suportado somente pela Amazônia e pelo povo brasileiro, pois, “se realmente a floresta amazônica é vital para a sobrevivência do planeta, a humanidade toda deveria contribuir, espontaneamente e sem condicionantes para suportar o ônus”⁶⁴.

De tal forma, a preservação da floresta amazônica e o meio ambiente precisam estar ligados ao desenvolvimento sustentável dessa região, inclusive o desenvolvimento humano desses habitantes, proporcionando um desenvolvimento multidimensional aos indivíduos desse espaço geográfico⁶⁵.

Quando se fala da Amazônia, há o anseio pela preservação ambiental isolada, necessitando ser discutido sobre o desenvolvimento humano do amazônida protetor dessa riqueza incalculável⁶⁶, não sendo permitido que o efeito planetarizador implique o desenvolvimento socioeconômico da região, atribuindo à Amazônia exclusiva fabricação de chuva, oxigênio, um santuário ecológico em detrimento da miséria dos amazônidas⁶⁷.

No plano internacional, a Amazônia compreende o Brasil, Peru, Colômbia, Venezuela, Equador, Bolívia, Guiana, Guiana Francesa e Suriname, sendo que o território brasileiro detém 69% da área amazônica.

E, conforme visto anteriormente, a Amazônia Brasileira é compreendida entre Amazônia Legal (Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia e Roraima, Tocantins, Mato Grosso e Maranhão) e Amazônia Ocidental (Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), estando a Zona Franca de Manaus localizada em Manaus, capital do estado do Amazonas.

A Amazônia Ocidental “detém 42,97% da extensão territorial da Amazônia Legal e comporta aproximadamente 57% das florestas da região, o que a torna a parte mais preservada da Amazônia, além de ser um estoque de biodiversidade sem igual no planeta”⁶⁸.

E atualmente, a ZFM mantém interesses que ultrapassam as fronteiras nacionais, em especial, pelos objetivos 10 e 13 dos 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030 da ONU, quais sejam, Redução das Desigualdades Regionais e Ação Contra a Mudança Global do Clima.

⁶⁴ BENCHIMOL, Samuel. **Amazônia: planetarização e moratória ecológica**. São Paulo: CERED, 1989. p.XII.

⁶⁵ CASTRO, Evelyn Vanneli de Figueiredo. PONTES FILHO, Raimundo Pereira. Justiça Social: subterfúgios da Zona Franca de Manaus na política de redução da pobreza multidimensional, do desenvolvimento regional e sustentável na Amazônia. **Revista Jurídica Unicuritiba**. vol. 01, n. 73, pp. 78-96. Curitiba, 2023, p. 81.

Disponível em: <https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/6318> Acesso em 08 mai. 2023.

⁶⁶ Ibid. p. 85.

⁶⁷ BENCHIMOL, **Manual de introdução à Amazônia**. Edição reprográfica: Manaus, 1996, p. 103.

⁶⁸ Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/assuntos/amazonia-ocidental> Acesso em: 10 mai. 2023.

Segundo as Nações Unidas, os 17 ODS são um apelo mundial que visam ações para erradicar “a pobreza, proteger o meio ambiente e o clima e garantir que as pessoas, em todos os lugares, possam desfrutar de paz e de prosperidade. Estes são os objetivos para os quais as Nações Unidas estão contribuindo a fim de que possamos atingir a Agenda 2030 no Brasil”⁶⁹.

Jeffrey D. Sachs argumenta que o desenvolvimento sustentável na concepção normativa sugere ao mundo objetivos adotados pelas nações do mundo como as ODS para orientar o rumo do desenvolvimento econômico e social do planeta, com um enquadramento holístico, aspirando objetivos econômicos, sociais e ambientais. Em suma, os ODS “implicam um crescimento econômico socialmente inclusivo e ambientalmente sustentável”⁷⁰.

Como se sabe, o Brasil é um dos signatários da AGENDA 2030, por meio da Resolução A/Res de nº 70/01, de 25.09.2015, das Nações Unidas, sendo que a própria CF/88 tem como objetivo fundamental da República, no art. 3º, inciso III, “*erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*”, assim como está insculpido no art. 170, inciso VII, como princípio norteador da Ordem Econômica, “*a redução das desigualdades regionais e sociais*”.

No mesmo sentido, é o que trata o art. 1º do DL 288/67, no que tange à redução das desigualdades regionais, estando os dispositivos constitucionais e o DL 288/67 diretamente alinhados aos objetivos 10 e 13 dos 17 ODS da AGENDA 2030.

Nesse aspecto, destaca-se que a defesa do meio ambiente é um dos princípios da Ordem Econômica (Art.170, VI, CF/88), e o desenvolvimento sustentável é um dos pilares da CF/88, insculpido no art. 255 da CF/88, e, de tal forma, estando a ODS 13 diretamente relacionada a esses textos constitucionais.

Segundo o IBGE, o Produto Interno Bruto⁷¹ do Amazonas em 2020 (em R\$1.000.000,00) foi de 116.019, e o de São Paulo, de 2.377.639, demonstrando o abismo da desigualdade econômica entre a Região Norte e Sudeste do país. Sendo que “mecanismos de política industrial, como os incentivos fiscais e tributários para a Zona Franca de Manaus, atraem empresas para lugares onde, de outra forma, não seriam competitivas”⁷².

⁶⁹ NAÇÕES UNIDAS. **Os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável no Brasil**. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>. Acesso em 01 mai. 2023.

⁷⁰ SACHS, Jeffrey D. **A era do desenvolvimento sustentável**. Lisboa: Biblioteca Nacional de Portugal., 2017. E-book. Disponível em: <https://biblioteca.wook.pt/reader/index.html> Acesso em: 14 mai. 2023.

⁷¹ Segundo o IBGE: O PIB é a soma de todos os bens e serviços finais produzidos por um país, estado ou cidade, geralmente em um ano. Todos os países calculam o seu PIB nas suas respectivas moedas. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 10 mai. 2023.

⁷² BANCO MUNDIAL. **Equilíbrio delicado para a Amazônia Legal Brasileira**: um memorando econômico. Washington: Grupo Banco Mundial, 2023, p. 30. Disponível em: <https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/publication/brazil-a-balancing-act-for-amazonian-states-report> Acesso em 11 mai. 2023.

No que tange ao meio ambiente, a floresta amazônica produz os Rios Aéreos, que proporcionam “transportar grandes quantidades de água como vapor, tipicamente em volumes superiores ao transportado pelo rio Amazonas (que tem vazão de 200 milhões de litros por segundo – ou 17 bilhões de toneladas ao dia)”⁷³.

Esses Rios Aéreos se deslocam para outras regiões do continente, influenciando diretamente no clima, em especial, no quadrilátero de Cuiabá, ao Norte, São Paulo, a Leste, Buenos Aires, ao Sul, e a cordilheira dos Andes, a Oeste, sendo essas regiões responsáveis por 70% do PIB da América do Sul⁷⁴.

Diante da necessidade de preservar a floresta amazônica para a proteção do clima e promover o desenvolvimento sustentável, surge a pauta do direito transnacional, que visa superar o Estado Constitucional Moderno, com base na questão vital ambiental como paradigma, matizando o ordenamento jurídico transnacional.⁷⁵

O direito transnacional transporia espaços territoriais, com novas instituições multidimensionais, objetivando respostas satisfatórias aos fenômenos globais contemporâneos.

Nesse passo, a ONU parece ser palco desses fenômenos onde os Estados Signatários não abrem mão de sua soberania, mas pretendem atingir metas em conjunto, com a finalidade de atingir os mesmos objetivos, como no caso das ODS das Nações Unidas.

Paulo Cruz e Zenildo Bodinar afirmam que o direito transnacional incluiria todas as normas que regulassem demandas que transcendessem as fronteiras nacionais, podendo ser percebido nas relações dos estados para com as empresas multinacionais, exigindo a emergência do Direito Transnacional “por conta da persecução de uma pauta axiológica que transita desde a questão vital ambiental até a luta pela ampla proteção e defesa dos direitos humanos”⁷⁶.

Nesse ponto, é de grande importância a meta 10.4, que vislumbra uma política fiscal para “a redução das desigualdades entre regiões, que é o caso da proposta de criação da Zona Franca de Manaus. Tal política caminha para a consolidação de uma prática também de cunho sustentável, se levarmos em consideração essa proposta baseada na Agenda 2030 da ONU”⁷⁷.

⁷³ NOBRE, Antônio Donato. **O futuro climático da Amazônia**: relatório de avaliação científica. São José dos Campos: INPA, 2014, p. 18. Disponível em: <http://www.ccst.inpe.br/wp-content/uploads/2014/11/Futuro-Climatico-da-Amazonia.pdf> Acesso em: 10 mai. 2023.

⁷⁴ *Ibid.*, p. 19.

⁷⁵ BODNAR, Zenildo. CRUZ, Paulo Márcio. A transnacionalidade e a emergência do Estado e do Direito Transnacionais. **Revista Eletrônica CEJUR**. v. I, n. 4. Curitiba, 2009, p. 17. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/cejur/article/view/15054> Acesso em: 10 mai. 2023.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 18.

⁷⁷ CHAAR, Diego Francivan dos Santos. CASTRO, Evelyn Vanneli de Figueiredo. DIAS, Mônica Nazaré Picanço. Zona Franca de Manaus: novas perspectivas transnacionais à luz dos objetivos de desenvolvimento sustentável da agenda 2030 da ONU. **Revista de Direito e Sustentabilidade**, v. 8, p. 1-17, 2022, p. 12.

Em que pese o Banco Mundial afirmar que os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus impactam 0,4% do PIB brasileiro, e que a geração de empregos no Amazonas é de alto custo para o Brasil, além da alegação de que oferecer mais incentivos fiscais não seria a solução, sugerindo-se que Manaus deva se concentrar em alavancar as suas capacidades urbanas, gerando negócios propícios, tal afirmação se contradiz ao observar-se que a região incentivada não teria as empresas ali instaladas sem as renúncias de receitas em voga⁷⁸.

Ora, as grandes empresas transnacionais geram muitos empregos, ocorrendo grandes disputas entre os países em desenvolvimento para manter essas empresas em seu território, concedendo benefícios fiscais, gerando renúncia de receita em troca do desenvolvimento econômico nacional⁷⁹.

O Banco Mundial propõe, para a preservação da floresta amazônica, no que tange às queimadas, a criação do Imposto Sobre a Emissão de Carbono, que poderia reduzir o desmatamento, sendo tributado a alíquota de US\$ 18,50 por tonelada de dióxido de carbono, podendo eliminar todas as terras agrícolas da Amazônia⁸⁰.

Em que pese a sugestão do Banco Mundial, a ideia não é nova. Em 1989, o professor Samuel Benchimol já teve a ideia de ser implantado um imposto internacional ambiental. O fato gerador seria a emissão do dióxido de carbono, a base de cálculo seria a tonelagem de CO₂ gerado e produzido e os sujeitos passivos os países mais poluidores e emissores de CO₂, com a alíquota fixada em 100 dólares por tonelada no ano de CO₂, sugerindo-se que a ONU fosse o sujeito ativo da relação tributária internacional⁸¹.

Como o imposto internacional nunca foi implantado, na prática, os incentivos fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus atenuam as desigualdades regionais, “em decorrência do isolamento geográfico do estado do Amazonas em relação aos demais estados brasileiros. Isso significa que, sem o modelo, a região estaria em condição notadamente desigual”⁸².

Disponível em: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2525-9687/2022.v8i2.9108> Acesso em: 06 mai. 2023.

⁷⁸ BANCO MUNDIAL. **Equilíbrio delicado para a Amazônia Legal Brasileira**: um memorando econômico. Washington: Grupo Banco Mundial, 2023, p xxvi. Disponível em:

<https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/publication/brazil-a-balancing-act-for-amazonian-states-report> Acesso em 11 mai. 2023.

⁷⁹ FERREIRA JUNIOR, Rubens. VAILLATTI, Diogo Basílio. Guerra fiscal internacional: o paradoxo entre arrecadação e atendimento aos direitos fundamentais do cidadão. **Revista de Direito da UFMS**. p. 144-156 Campo Grande, 2021, p. 153. Disponível em:

<https://periodicos.ufms.br/index.php/revdir/article/view/14686> Acesso em: 11 mai. 2023.

⁸⁰ BANCO MUNDIAL. op. cit., p. 173.

BENCHIMOL, Samuel. **Amazônia**: planetarização e moratória ecológica. São Paulo: CERED, 1989. p. 18.

⁸² CASTRO, Evelyn Vanneli de Figueiredo. PONTES FILHO, Raimundo Pereira. Justiça Social: subterfúgios da Zona Franca de Manaus na política de redução da pobreza multidimensional, do desenvolvimento regional e sustentável na Amazônia. **Revista Jurídica Unicuritiba**. vol. 01, n°. 73, pp. 78-96. Curitiba, 2023, p. 16.

Desse modo, a ZFM possui caráter transnacional, pois os interesses ali estabelecidos transcendem as fronteiras nacionais, haja vista que, sem o modelo ZFM, haveria impacto no PIB da região, aumentando a pobreza drasticamente, levando a população a utilizar os recursos naturais, estimulando a degradação ambiental, elevando a taxa de desmatamento em 77,2%. Sendo a indústria a principal atividade econômica do Amazonas, todas essas mazelas são interrompidas, inclusive, impedindo o aquecimento global⁸³.

A permanência da ZFM é primordial, devendo ser uma das principais pautas transnacionais, não havendo como tratar novas estratégias para o desenvolvimento incluyente e sustentável se não forem observados os modelos existentes⁸⁴.

Assim, constata-se que a ZFM apresenta características transnacionais no que tange ao seu alinhamento com os Objetivos 10 e 13 dos 17 ODS da Agenda 2030 da ONU, promovendo a redução das desigualdades regionais e a proteção do clima, observando ainda o meio ambiente como uma “questão vital ambiental”, justificando-se o fomento à manutenção do modelo ZFM e à concessão de incentivos fiscais para promover o desenvolvimento sustentável em prol de alcançar objetivos traçados pelas Nações Unidas.

Disponível em: <https://reOs.vista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/6318> Acesso em 08 mai. 2023.

⁸³ RIVAS, Alexandre Almir Ferreira. MOTA, José Aroudo. MACHADO José Alberto da Costa. **Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia: a experiência do Pólo Industrial de Manaus**. 1. ed. Curitiba: Editora CRV; Co-Editora: PIATAM, 2009, p. 173.

⁸⁴ CHAAR, Diego Francivan dos Santos. CASTRO, Evelyn Vanneli de Figueiredo. DIAS, Mônica Nazaré Picanço. Zona Franca de Manaus: novas perspectivas transnacionais à luz dos objetivos de desenvolvimento sustentável da agenda 2030 da ONU. **Revista de Direito e Sustentabilidade**, v. 8, p. 1-17, 2022, p. 15. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2525-9687/2022.v8i2.9108> Acesso em: 06 mai. 2023

CAPÍTULO 2 – A EXTRAFISCALIDADE DOS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

2.1. O Estado Interventor

Com a Revolução Francesa em 1789, iniciou a Idade Contemporânea, contribuindo para a noção de Estado moderno, acarretando na queda da monarquia absolutista do período, sendo aprovada a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, dispondo em sua cláusula XVI sobre a separação dos poderes.

O liberalismo contestava o poder absoluto do monarca, com base na primazia da liberdade e do racionalismo, eliminando crenças que obstavam o ser humano, possibilitando o homem livre a viver “sem que o soberano, o Estado, a igreja ou organizações diversas a que estivesse vinculado lhe determinassem o caminho a seguir”⁸⁵.

Nesse caminho, o Estado liberal era pautado na lógica capitalista de preservação do lucro, autorregulação da economia e intervenção mínima do Estado, “para a concepção liberal, o fim do Estado era a liberdade individual”⁸⁶.

Esse individualismo e a livre concorrência perduraram do século XIX até o século XX, aprofundando as desigualdades sociais, pois o Estado Liberal Fiscal era minimalista, “não lhe cabendo qualquer tipo de intervenção na economia, que deveria ficar tão somente aos “cuidados” da “mão invisível do mercado”⁸⁷.

Cautelosamente, surge a intervenção do Estado na economia somente sobre o estritamente necessário. Essa intervenção objetivava a atenuação dos conflitos de quando imperava o liberalismo, passando a atuar em setores que eram unicamente privados, que garantiam somente a liberdade contratual e a propriedade privada dos meios de produção⁸⁸.

A segunda fase do Estado Fiscal surge com o advento do Estado Social, onde o Estado deixa de ser mero espectador da economia, passando a agir ativamente no fomento de políticas públicas. Seja por meio da arrecadação, seja por meio de indução, certo é que o Estado deixou de tão somente arrecadar para o seu próprio custeio, sendo obrigatória a perseguição de finalidades constitucionalmente impostas em nome do Bem Estar Social.

⁸⁵ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 63.

⁸⁶ FARIA, *Ibid.*, p. 64.

⁸⁷ BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 19.

⁸⁸ FARIA, *op. cit.*, 2010, p. 67.

Para a concretização das reivindicações dos Direitos Sociais, há a necessidade da intervenção do Estado na Economia, “sendo o direito tributário o instrumento fundamental para a realização de tal interferência, fazendo surgir uma nova ciência: a política fiscal”⁸⁹.

Segundo Eros Roberto Grau, existem três possibilidades de intervenção do Estado na Economia: “intervenção por absorção ou participação (a), intervenção por direção (b) e intervenção por indução (c)”⁹⁰.

Na indução por participação, o Estado age como agente econômico, podendo ter o controle integral ou parcial dos meios de produção, agindo diretamente na economia⁹¹.

O Estado agirá indiretamente somente nos casos de indução e direção. Na intervenção por indução, “o Estado edita normas destituídas de compulsoriedade através das quais impulsiona medidas de fomento ou de dissuasão”⁹², estando ligado à ideia de implicar determinado comportamento desejado pelo Estado e o “seu não cumprimento não é ligado a uma sanção negativa pela prática de um ilícito”⁹³.

No caso da intervenção por direção, “o Estado institui mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica”, por meio de normas imperativas e cogentes, impulsionando o comportamento do agente e caso não realize determinado comportamento, estará “necessariamente ligado a uma sanção negativa pela prática de um ato ilícito”⁹⁴.

Diante desse cenário, surge a extrafiscalidade, finalidade conferida ao tributo como norma indutora para a realização de diversos direitos constitucionais, deixando de ser neutro e meramente arrecadado para o custeio do Estado, como era antes no liberalismo econômico.

Nesse capítulo, iremos aprofundar a passagem do Estado Liberal ao Estado Social, o que remonta à constitucionalização do tributo na Lei Maior, obtendo a finalidade extrafiscal, sendo possível verificar a legitimação dos incentivos fiscais da ZFM.

⁸⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 69.

⁹⁰ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: Interpretação e crítica**. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores: 2010, p. 91.

⁹¹ BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 24.

⁹² RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Coleção Esquemático. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022, pp. 774-775.

⁹³ BOMFIM, op. cit. 2015, p. 25.

⁹⁴ BOMFIM, loc. cit.

2.1.1. Do Estado Liberal ao Estado Social

No século XIII, a monarquia imperava pelo modelo Absolutista, concentrando nas mãos do rei as funções do Poder Legislativo, do Poder Executivo e do Poder Judiciário, calcadas no direito divino com fundamentos teológicos.

Nesse período, a monarquia também “se beneficiava financeiramente, pois arrecadava tributos e obtinha rendas através da consolidação dos mercados e das cidades em suas terras”⁹⁵.

Com o acesso dos filhos dos mercadores burgueses à educação, inserindo-se na administração estatal, e a associação da burguesa rica ao monarca, o século XIII tornou a burguesia uma classe social economicamente forte, consciente de seus ideais naquele período, resultando na “estabilidade das relações comerciais; segurança jurídica; centralização da atividade legislativa e jurisdicional nas mãos do rei, o que implicaria a secularização do poder e a concentração do poder de tributar a favor do rei”⁹⁶.

Por outro lado, o sistema feudal impunha a aquisição da terra por meio da transmissão hereditária, mas a força econômica burguesa influenciou e alterou a lógica da aquisição da terra, colocando o imóvel do campo como objeto de comércio, surgindo assim a posse sobre o bem imóvel rural.

Com o desenvolvimento nas cidades, a perda da força do sistema feudal e o comércio do bem imóvel com expressiva aquisição pela sociedade burguesa, houve êxodo de camponeses para as cidades, para trabalhar nas fábricas, desvinculando-os do regime feudal, levando-os a vender “a sua força de trabalho para ter acesso a alimentos, o que se agravava pela grande oferta de mão-de-obra aliada ao ideal capitalista de acumulação”⁹⁷.

A propriedade e a liberdade individual começaram a ser clamada pela classe burguesa, que, inspirada nas ideias de Montesquieu, sentiu a inquietação do poder absoluto e centralizado nas mãos do monarca, surgindo “os postulados da contenção do poder pelo direito e, por conseguinte, a afirmação do Estado de Direito”⁹⁸.

A liberdade individual possibilitou que o contrato fosse a lei entre as partes, fomentando a compra e venda das propriedades feudais, surgindo assim a necessidade de proteção da terra, do dinheiro e da liberdade individual.

⁹⁵ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arras Editores, 2014, p. 101.

⁹⁶ Ibid, p. 102.

⁹⁷ Ibid, p. 109.

⁹⁸ Ibid, p. 92.

Nesse sentido, Ana Sofia Assis Pacheco afirma que esse período é caracterizado pela “época do individualismo burguês, cuja classe, em ascensão, reclama amplas zonas de liberdade e quer afirma a igualdade de oportunidades dos agentes econômicos contra o poder arbitrário soberano”⁹⁹.

Isso porque o pensamento liberal tem os Direitos Fundamentais do Homem como “direitos individuais e naturais, anteriores ou superiores ao Estado, a quem compete assegurar condições para o seu pleno exercício”¹⁰⁰.

Guilherme Pereira Dolabela Bicalho explica que a estrutura do Estado Moderno inicia em Maquiavel, ao segregar a teologia e a política. Logo em seguida, realiza afirmações sobre a construção da soberania, citando-se Bodin acerca da centralização irrefutável do “poder sobre determinado território e povo, conduzido ao Estado de Direito como representação do império das leis, da predominância da atividade legislativa pelos parlamentos e a fixação dos limites do poder estatal”¹⁰¹.

Com os arbítrios do absolutismo, destacava-se a legiferância da tributação provinda de um rei que não provia e nem intervia, mas só se beneficiava, deixando de atender as aspirações burguesas, que conclamavam a primazia da igualdade perante a lei.

Dessa igualdade formal conclamada, resulta a Separação dos Poderes, retirando o poder do monarca, instituindo-se a participação popular por meio de parlamentares como seus representantes, do juiz legalmente instituído e do Estado com intervenção mínima.

Esse modelo tripartido, no ápice da liberdade individual, do lucro e da igualdade formal, tinha o legislativo como o delimitador das regras do jogo, com a prevalência da lei e o judiciário na aplicação do direito com o limite legal, permitindo a “atuação livre da Administração, desde que não colidisse com a lei ou com os direitos individuais por ela enquadrados”¹⁰².

Essa intervenção mínima resulta principalmente na intervenção das relações civis, fazendo valer o contrato entre as partes em caso de descumprimento, obrigando o descumpridor em cumprir o que se obrigou, com uma tributação “exclusivamente por impostos, os quais se destinavam a manter um Estado que se pretendia diminuto e não perturbador da economia”¹⁰³.

⁹⁹ PACHECO, Ana Sofia Assis. Dos impostos fiscais aos impostos extrafiscais. Do Estado Social ao Estado Liberal. PIRES, Manuel. (Org.). **Da extrafiscalidade**. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011, p. 43.

¹⁰⁰ Ibid, p. 43.

¹⁰¹ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arras Editores, 2014, p. 93.

¹⁰² PACHECO, Ana Sofia Assis. Dos impostos fiscais aos impostos extrafiscais. Do Estado Social ao Estado Liberal. PIRES, Manuel. (Org.). **Da extrafiscalidade**. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011, p. 45.

¹⁰³ Ibid, p. 47.

Com a retirada do poder das mãos do monarca, instituiu-se o poder das leis, resultando na positivação do direito, constituindo-se, em primeiro momento, o Estado de Direito calcado no positivismo jurídico permeado pelo Império da Lei.

O Estado Mínimo postulado pelo Estado Liberal, configurava um Estado não interventor e não provedor, sendo a finalidade do tributo unicamente para sua manutenção, “em consequência, o Estado liberal é economicamente neutral, socialmente negativo e politicamente limitado”¹⁰⁴.

O Estado de Direito onde a lei é a máxima “consolida-se na Europa, ao longo do século XIX, com a adoção ampla do modelo tornado universal pela Revolução Francesa: separação de Poderes e proteção dos direitos individuais”¹⁰⁵.

Todavia, o Estado de Direito precisava de limitações, da positivação e da garantia dos direitos fundamentais, pois a atividade estatal não poderia ser total e nem absoluta, como outrora fora no Absolutismo, surgindo o Estado Constitucional, onde a Constituição passou a ser a Norma Maior, sobrepondo-se a todas as leis de seu ordenamento jurídico, com direitos e garantias fundamentais, e também, direitos e garantias do poder, a fim de limitá-lo.

A necessidade de intervenção do Estado na sociedade para promover políticas públicas começou a ser aclamada pela classe operária, pois os burgueses tinham conseguido a sua liberdade e propriedade. No entanto, quem não possuía propriedade não tinha posição social de burguês.

E com a constitucionalização do direito, houve a ascensão do Estado Social, onde o Estado deixou de ser mínimo e passou a ser máximo, um garantidor e provedor de direitos sociais reconhecidos na Norma Maior.

É nesse momento que “o constitucionalismo do Estado de direito (bem entendido: o Estado de direito da sociedade liberal) cede lugar ao constitucionalismo político e social”¹⁰⁶.

O Estado Social surge após as crises sociais e econômicas dos anos trinta, em meados do século XX, chamando o Estado para “intervir em situações de dependência, a criar uma política social e a promover ativamente o investimento e o emprego e a negar, em suma, o individualismo liberal”¹⁰⁷.

¹⁰⁴ PACHECO, Ana Sofia Assis. Dos impostos fiscais aos impostos extrafiscais. Do Estado Social ao Estado Liberal. PIRES, Manuel. (Org.). **Da extrafiscalidade**. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011, p. 44.

¹⁰⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 278.

¹⁰⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 40.

¹⁰⁷ PACHECO, Ana Sofia Assis. Dos impostos fiscais aos impostos extrafiscais. Do Estado Social ao Estado Liberal. PIRES, Manuel. (Org.). **Da extrafiscalidade**. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011, p. 49.

Nessa etapa da constitucionalização do direito, em conjunto com a participação popular no processo político (como no Brasil, onde são eleitos os representantes do Poder Legislativo e do Poder Executivo), o tributo deixou de ser arrecadado tão somente para a manutenção da máquina pública e para a garantia individual e patrimonial, passando a ter função social por meio da extrafiscalidade.

Com o *welfare state*, ou “Estado de Bem Estar Social”, e o Estado Constitucional, a função extrafiscal ganhou força para poder efetivar comandos ordenados expressamente pelo legislador constituinte, como no caso da redução das desigualdades regionais, desenvolvimento sustentável e efetivação dos direitos sociais, conforme os artigos 3º, inciso III, art. 6º e art. 225, ambos da CF/88.

Com a passagem do Estado de Direito ao Estado Constitucional, do Estado Liberal ao Estado Social, e da função fiscal à função extrafiscal do tributo, é possível perceber que, atualmente, o tributo deixou de ter a função meramente arrecadatória para manutenção do Estado Mínimo, atribuindo-se à função social do tributo, por meio da extrafiscalidade, a promoção de políticas públicas constitucionalmente definidas.

2.1.2. A Fiscalidade

O Estado necessita de recursos para custear suas atividades, produzindo receitas originárias por meio de “concessão de bens e uso de serviços públicos, pela concessão dos serviços de telecomunicação e de exploração de riquezas minerais”, mas “o grande instrumento de arrecadação é, e ainda será por muitos anos, o tributo”¹⁰⁸.

Constitui-se, assim, o tributo como “receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que, decorrendo de lei, independe da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal)”¹⁰⁹.

Quando o Estado atribuiu função estritamente arrecadatória ao tributo, sem a finalidade de gerar comportamentos no sujeito passivo, encontra-se então diante da função fiscal do tributo, que seria o uso “dos tributos com fins “meramente” ou “simplesmente arrecadatórios”, sendo corrente a utilização da expressão que remete ao uso do tributo como fonte de custeio da “máquina estatal”¹¹⁰.

¹⁰⁸ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 2.

¹⁰⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 25.

¹¹⁰ CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade: (Re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no direito tributário**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 5.

As expressões “meramente” ou “simplesmente” arrecadatória do tributo é advinda da visão do modelo liberal de intervenção mínima, limitando a “atuação do Estado à manutenção e proteção de sua soberania e à conservação de seu ordenamento jurídico”¹¹¹.

O professor Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho explica que a fiscalidade ocorre quando “os objetivos que presidem a instituição ou majoração do tributo são simplesmente aqueles de abastecer os cofres públicos para que o Estado possa subsistir e, cumprindo seus encargos, realizar seus fins”¹¹².

E arremata que, na fiscalidade, “há a preponderância do aspecto arrecadatório e pela neutralidade do tributo, entendida esta, neste caso, como um impedimento a que o tributo se preste a finalidades outras, diversas das puramente arrecadatórias”¹¹³.

Ana Sofia Assis Pacheco demonstra que, politicamente, a igualdade concebida na Revolução Francesa, em conjunto com a defesa da classe burguesa e sua lógica de acumulação de capital, resultou nos impostos sob o sistema proporcional¹¹⁴.

A autora explica que, economicamente, os princípios tributários visavam à lógica de acumulação de capital, onde “a proporcionalidade garantia a inexistência de entraves ao aumento do lucro” e também permitia um sistema fiscal simples, transparente e facilmente calculado pelo contribuinte. Já no aspecto jurídico, “a igualdade perante a lei exige a generalidade do imposto e contribuição dos contribuintes para os gastos dos Estados”¹¹⁵.

Em suma, os ideais liberais impunham uma justiça meramente formal, com mercados economicamente eficientes, mas socialmente injustos¹¹⁶.

Ora, a construção clássica do Estado Fiscal com base no liberalismo visava à intervenção mínima, à igualdade formal, à proteção da propriedade privada e do lucro, merecendo as devidas ponderações em virtude da passagem do Estado Liberal ao Estado Social, onde o Estado deixa de ser neutro, passando a ser interventor.

¹¹¹ BONFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lamen Juris, 2015. p. 27.

¹¹² RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Coleção Esquematizado. 4ª ed. São Paulo: Saraivajur, 2022. pp. 777-778.

¹¹³ Ibid, pp. 777-778.

¹¹⁴ PACHECO, Ana Sofia Assis. Dos impostos fiscais aos impostos extrafiscais. Do estado liberal ao estado social. **Da extrafiscalidade**. PIRES, Manuel. (Org.). Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011, p. 48.

¹¹⁵ Ibid. p. 48.

¹¹⁶ Ibid. p. 48.

Nesse aspecto, Flávia Renata Vilela Caravelli discorda da acepção clássica do conceito de fiscalidade, definindo “como o uso do tributo com finalidade arrecadatória, mas não uma arrecadação autorreferente ou com um fim em si mesma”¹¹⁷.

E ainda explica que a “arrecadação não é meio para “alimentar” a “máquina estatal”, e sim um instrumento essencial para realizar e tornar efetivos os direitos individuais e sociais que uma Constituição dirigente impõe ao Estado”¹¹⁸.

No atual sistema constitucional tributário, a fiscalidade não é neutra, e nem tão somente tributa para custear o Estado Mínimo, pelo contrário, na atualidade, o tributo é o principal responsável para efetivar e realizar os direitos garantidos à coletividade pela Constituição, promovendo o bem-estar e o interesse social, devendo ser aplicado “ao custeio dos serviços públicos, na redistribuição de rendas, em todas as políticas voltadas à realização dos mandamentos constitucionais”¹¹⁹.

Isso porque o “Estado Fiscal tributa para se financiar e se financia para realizar os objetivos constitucionais”¹²⁰.

Nesse sentido, Marcus de Freitas Gouvea afirma que, “pela fiscalidade, o Estado é impelido à tributação a fim de suprir-se de meios necessários para financiar suas finalidades constitucionalmente estabelecidas”.

Mais à frente, o autor aduz que o Estado na cobrança de tributos detém a supremacia do interesse público, tendo como fundamentos da tributação a arrecadação para subsistência do Estado e “a consecução dos fins estatais, que se confundem com a efetividade dos direitos fundamentais, com a implementação da forma federalista de Estado e com a realização dos direitos dos cidadãos”¹²¹.

Nessas linhas, não se nega o caráter arrecadatório ao tributo na conotação fiscal. Todavia, no atual Sistema Constitucional sobre o prisma do Estado do Bem Estar Social, a função fiscal do tributo deixa de ser meramente arrecadatória para apenas custear o Estado, mas sim para a promoção de direitos constitucionalmente garantidos.

Em suma, o Estado tributa para auferir receitas com o intuito de financiar suas atividades em busca da realização dos seus fins constitucionais. Daí decorre a ideia de fiscalidade”¹²².

¹¹⁷ CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade**: (re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no direito tributário. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 64.

¹¹⁸ Ibid, p. 64.

¹¹⁹ Ibid, p. 64-65.

¹²⁰ JUNGER, Tatiana. **Reforma Tributária**: desigualdade, tributação e desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 210.

¹²¹ GÓUVEA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2006. pp. 40 - 41.

¹²² Ibid, p. 40.

2.1.3. A extrafiscalidade

Conforme visto anteriormente, com a passagem do Estado Liberal ao Estado Social, o tributo deixa de ter o caráter meramente arrecadatório, perseguindo a efetivação de direitos fundamentais e sociais consagrados pela Norma Maior.

A partir do momento em que o Estado visa gerar comportamentos positivos ou negativos no sujeito passivo por meio do tributo, se está diante da extrafiscalidade, uma faculdade conferida ao legislador de “estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais”¹²³.

Bicalho vai além, afirmando que a extrafiscalidade se apresenta como um instrumento de política fiscal tributária, com técnicas impositivas, ou se revelando “como um conjunto de ações de caráter financeiro dirigidas ao fomento, incentivo ou estímulo a determinados fatos ou comportamentos humanos”¹²⁴.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado Segundo conceitua a função extrafiscal do tributo quando utilizado para uma finalidade, com propósito diverso de tão somente obter receitas, pois “a entidade não institui e cobra o tributo para financiar seu orçamento, ou o orçamento de ‘prolongamentos’ seus, mas sim para atingir outras finalidades, dirigindo comportamentos, estimulando ou desestimulando condutas etc”¹²⁵.

O ilustríssimo tributarista ainda ressalta que “todo tributo tem esse efeito na economia, de estimular ou desestimular condutas, ainda que isso não seja conhecido ou desejado por quem o idealiza”, enfatizando que a conceituação de extrafiscalidade consiste “em utilizar deliberadamente esse efeito para a consecução de propósitos específicos”¹²⁶.

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho explica que “nenhum tributo é ontologicamente extrafiscal; o que pode haver é a utilização do tributo com fins extrafiscais”¹²⁷.

O professor de direito econômico e financeiro ainda ensina que alguns tributos têm maior aptidão para serem utilizados como extrafiscais, mas isso não impossibilita que outros tributos possam ser utilizados com “finalidades indutoras de comportamentos”¹²⁸.

¹²³ BICALHO, 2014, APUD BALEEIRO, 2001, p. 301.

¹²⁴ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arras Editores, 2014, p. 166.

¹²⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2018, p. 64.

¹²⁶ Ibid, p. 64.

¹²⁷ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Coleção Esquemático. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022. p. 776.

¹²⁸ Ibid, p. 776.

O professor titular da Universidade Federal do Amazonas conceitua extrafiscalidade no momento em que o Estado utiliza o tributo como ferramenta para “intervenção no domínio econômico ou social, disciplinando comportamentos com vistas à correção de situações sociais indesejadas e à condução da economia, sendo secundária a finalidade de simples arrecadação de recursos para o custeio de encargos públicos”¹²⁹.

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro afirma que “a extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nessa hipótese, o *tributo* é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais, etc”¹³⁰.

O tributo pode ser extrafiscal quando não visa somente atender a provisão Estatal “dos meios financeiros adequados ao seu custeio, mas antes, visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia”¹³¹.

Pode-se definir a extrafiscalidade como “faculdade do legislador; como a fiscalidade, é uma função dos tributos; é um elemento finalístico do tributo, relacionada ao cumprimento da pauta axiológica da Constituição; é instrumento da atuação interventiva do Estado”¹³².

Com essas fortes anotações feitas sobre a função extrafiscal do tributo, não se pode deixar de olvidar que essa função indutora de comportamentos e de desenvolvimento econômico e social, influi diretamente na função social do tributo. Consubstanciado na extrafiscalidade, nasceu o Estado Social, pois “a legitimidade do Estado Social Brasileiro passa inegavelmente pela extrafiscalidade”¹³³.

As receitas derivadas (dentre elas, as receitas tributárias), iniciaram como receita parasitária para o custeio da máquina pública, auferidas com extorsão do povo vencido. Logo em seguida, houve a fase dominial, onde a principal fonte de custeio fora a exploração direta do patrimônio público.

Em seguida, a receita passou a decorrer da cobrança de direitos dos particulares, que utilizavam ou exploravam o patrimônio público.

Posteriormente, surgem as receitas tributárias, momento em que as atividades econômicas seriam exercidas “pelos particulares, e o Estado, por meio do tributo, obteria a

¹²⁹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Coleção Esquematizado. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022. p. 779.

¹³⁰ NAVARRO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 287.

¹³¹ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 509.

¹³² BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arras Editores, 2014. p. 165.

¹³³ *Ibid*, p. 173.

receita derivada necessária ao seu sustento. Finalmente, a quinta, seria a fase *social*, na qual agregar-se-ia a função extrafiscal sociopolítica ao tributo”¹³⁴.

No atual Sistema Tributário Nacional Brasileiro, há diversos comandos extrafiscais, com forte carga axiológica permeada ao longo da Constituição Federal, tendo inicialmente como fundamentos a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, estabelecidos no art. 1º, incisos III e IV.

Já no Art. 3º, inciso III, constitui-se como objetivo fundamental da República: “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”. No art. 43, existe a possibilidade de a União “articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais”.

A Constituição Federal ainda admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, nos termos do art. 151, inciso I.

Inclusive, a ordem econômica se funda na valorização do trabalho e na livre iniciativa, tendo como princípios a redução das desigualdades regionais, devendo observar obrigatoriamente o desenvolvimento sustentável e a defesa do meio ambiente, conforme preceitua o art. 170, inciso VI, VII e art. 225 da Constituição Federal.

Constitucionalizando o *welfare state* brasileiro, ou “Estado de Bem Estar”, os direitos sociais estão previstos expressamente no art. 6º da Carta Brasileira, dentre os quais, “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”, além dos demais direitos sociais insculpidos ao longo da Constituição.

Com essa alta carga axiológica, fica claro que a função do tributo deixou de ser eminentemente fiscal, passando a ter função social para promoção de comandos constitucionais.

Forte nessas explanações, podemos certificar que o tributo deixou de ser mera fonte de arrecadação e custeio do Estado, podendo ser indutor de comportamentos positivos e negativos.

E, com a constitucionalização do tributo e a institucionalização do Estado Social, atribuiu-se finalidade indutora à norma tributária, gerando comportamentos no sujeito passivo, promovendo políticas públicas para a redução das desigualdades regionais, desenvolvimento sustentável, dentre outros comandos da Norma Maior Brasileira.

¹³⁴ MACHADO SEGUNDO, 2018 APUD BALEEIRO, 2001. p. 147-148.

2.2. Incentivos Fiscais

As mudanças na estrutura do Estado resultaram na transição do Estado Absolutista para o Estado Liberal, e posteriormente, do Estado Liberal para o Estado Social.

Nesse ínterim, o tributo também sofreu modificações, podendo ser utilizado como norma indutora de comportamento por meio da extrafiscalidade, visando utilizar o tributo como “instrumento para intervenção no domínio econômico ou social, sendo secundária a intenção de simples arrecadação de recursos financeiros”¹³⁵, sendo os incentivos fiscais a forma mais comum de utilização do tributo com o fim extrafiscal.

Marcos André Vinha Catão conceitua incentivos fiscais como ferramentas de “desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo, específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações econômicas de cunho econômico”¹³⁶.

Por sua vez, Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado afirmam que incentivo fiscal “é a isenção, ou outra qualquer vantagem fiscal concedida por lei como forma de estimular ou desestimular determinado comportamento da ordem econômica”¹³⁷.

A intervenção do Estado na Ordem Econômica por meio dos incentivos fiscais faz valer na prática a promoção do Estado Social em busca de uma justiça social por meio da tributação, com essa “nova face: instrumento de desenvolvimento a serviço do bem-estar econômico, social e ambiental”¹³⁸.

Ao conceder o estímulo fiscal, o Estado “visa à promoção de uma política pública (que não a obtenção de receitas)”¹³⁹, justificando a razão de ser dos incentivos fiscais, que tem como norte a Norma Maior e sua axiologia principiológica.

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem como regra a arrecadação de receita pública nos termos de seu art. 11, sendo a renúncia de receita a exceção disciplinada em seu art. 14, e se refere “à concessão de benefícios fiscais, que são instrumentos adotados pelo Estado com a

¹³⁵ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Coleção Esquemático. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022, p. 337.

¹³⁶ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p.13.

¹³⁷ MACHADO, 2015, APUD MACHADO e MACHADO, 2011, p. 109.

¹³⁸ GUSMÃO, Omara Oliveira de. Zona Franca de Manaus: Extrafiscalidade, desenvolvimento regional e preservação ambiental. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. (Org.). PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Org.). **Zona Franca De Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM**. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 160.

¹³⁹ BARBOSA, Hermano Notaroberto. **O Poder de Não Tributar: benefícios fiscais na Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 165.

finalidade de criar melhores condições para o desenvolvimento de certas regiões geográficas ou determinados setores da atividade produtiva”¹⁴⁰.

Certo é que os incentivos fiscais são indutores de comportamentos, podendo fazer indústrias se instalarem em uma determinada região, “tanto para promover o desenvolvimento econômico quanto para a proteção do meio ambiente”¹⁴¹.

2.2.1. Modalidades

O art. 14, §1º da LRF, regula a renúncia de receita como a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, tendo como modalidades a “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”, dentre outros tipos de benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Logo, percebe-se que a imunidade não é renúncia de receita e nem benefício fiscal, estando fora do plano infraconstitucional do art. 14, §1º da LRF.

Debater a distinção entre imunidade e incentivos fiscais (em especial a isenção) é importante para examinar mais à frente o regime jurídico dos incentivos fiscais da ZFM.

Primeiramente, cumpre abordar a imunidade. Isso porque o seu estudo nos remete às regras de competência tributária constitucionalmente definidas sobre a não exação tributária, com hierarquia constitucional.

Em outras palavras, a competência em matéria de imunidade implica o poder de não tributar, uma verdadeira “incompetência absoluta para tributar”¹⁴².

A imunidade é norma negativa de competência tributária na qual o legislador constituinte definiu “os setores sociais que estão fora do âmbito da tributação”¹⁴³, visando realizar os “fins a serem promovidos pelo Estado e, por isso, pode-se dizer que são os exemplos

¹⁴⁰ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Coleção Esquematizado. 4ª ed. São Paulo: Saraivajur, 2022, p. 776.

¹⁴¹ GUSMÃO, Omara Oliveira de. Zona Franca de Manaus: Extrafiscalidade, desenvolvimento regional e preservação ambiental. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. (Org.). PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Org.). **Zona Franca De Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM**. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 163.

¹⁴² BARBOSA, Hermano Notaroberto. **O Poder de Não Tributar: benefícios fiscais na Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 72.

¹⁴³ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 52.

mais nítidos da utilização do tributo (ou melhor, da “não tributação”) como forma de estimular a realização das finalidades públicas”¹⁴⁴.

A incompetência tributária é dotada de conteúdo com alta carga axiológica, utilizada pelo constituinte ao excluir “determinado sujeito, objeto ou situação do âmbito de competência tributária, legitimando-se pela preferência a finalidades públicas reputadas como fundamentais, as quais se pretende promover pela via da desoneração tributária”¹⁴⁵.

A primeira distinção que nos cumpre fazer entre a imunidade e as demais formas de desoneração fiscal é que a imunidade se difere: “(i) por se revestir de hierarquia constitucional, sob os aspectos formal e material; bem como (ii) em razão do momento em que operam seus efeitos”¹⁴⁶.

As imunidades também se distinguem das desonerações fiscais porque as desonerações (isenção, alíquota zero, etc) “operam-se no momento da incidência do tributo. As regras que estabelecem a imunidade são aplicadas em momento lógico e cronologicamente anterior, que caracteriza a delimitação da competência tributária”¹⁴⁷.

Aliomar Baleeiro e Mizabel Derzi distinguem imunidade de isenção, explicando que “imunidade é regra jurídica, com sede constitucional; é regra de incompetência; distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar”¹⁴⁸.

Importante se faz destacar que a norma constitucional do art. 146, inciso II, atribui à lei complementar a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre elas, a imunidade, que não pode ser instituída pela via complementar, mas deve ser regulada por essa espécie legal, tornando incompatível qualquer disposição legal, inclusive da lei complementar regulamentadora, que venha ferir os valores constitucionais impostos pela Constituição por via da imunidade tributária.

Outro destaque é que as imunidades não estão exclusivamente expressas no rol do art. 150, inciso VI, alíneas “a” até “e”, da CF/88, estando espalhadas ao longo do texto constitucional.

Longe de exaurir as imunidades arroladas na Constituição, tomamos como exemplo os casos da imunidade do IPI nas remessas de produtos industrializados ao exterior do art. 153,

¹⁴⁴ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 52.

¹⁴⁵ BARBOSA, Hermano Notaroberto. **O Poder de Não Tributar: benefícios fiscais na Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 72.

¹⁴⁶ Ibid, p. 123.

¹⁴⁷ Ibid, p. 73.

¹⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 258.

IV, § 3º, inciso III, e no caso do ICMS, dentre outras situações imunizadoras, a imunidade sobre o serviço de radiodifusão de recepção livre e gratuita, do art. 155, §2º, inciso X, alínea “b”.

Assim, percebe-se que a imunidade é norma constitucional expressa, regulada por lei complementar, com observância obrigatória dos valores axiológicos constitucionalmente conferidos pelo legislador da constituição (originário e derivado), tornando-a hierarquicamente superior a qualquer outra norma legal de desoneração fiscal do art. 14, §1º da LRF.

2.2.1.1. Isenção

Em que pese a isenção não estar prevista diretamente na Constituição, deve estar ligada aos valores do Estado Democrático de Direito, como todo o ordenamento jurídico, carregando valores axiológicos de cunho legal com raízes constitucionais.

A isenção está disposta no Capítulo V, Seção I e II do CTN, e no art. 175, inciso I do CTN, afirmando que “excluem o crédito tributário: I - a isenção”.

Ao contrário da imunidade, a isenção tem previsão no plano legal. E, segundo a teoria de Gomes de Souza, questionada por Martha Toribo Leão, a isenção pressupõe dois momentos, a “incidência da norma tributária em primeiro momento, e a incidência da norma de isenção em segundo momento”¹⁴⁹.

Concordando com esse posicionamento, Leandro Paulsen aduz que a isenção pressupõe a incidência da norma tributária. E com a não incidência, não surge a obrigação tributária, pois caso não incidisse a hipótese de incidência, não haveria a necessidade de lei para excluir o crédito tributário, uma vez que “a norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo”¹⁵⁰.

No mesmo sentido são os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri, afirmando que a isenção tributária “está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento”¹⁵¹.

Em posição contrária da incidência da norma tributária para posterior incidência da norma de isenção, Marta Toribio Leão, filiando-se ao pensamento de José Souto Maior Borges,

¹⁴⁹ LEÃO, 2015, APUD SOUZA, 1975, p. 97.

¹⁵⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 270.

¹⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 457.

defende que “a norma de isenção incide exatamente para que não incida a de tributação, impedindo o nascimento da obrigação tributária”¹⁵².

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho entende ser equivocada a corrente doutrinária que sustenta primeiro ocorrer o fato gerador e depois a norma isentiva que dispensa o pagamento, pois a isenção impede a constituição do crédito tributário, impedindo a existência do laço obrigacional, operando antes do lançamento, impedindo a constituição do crédito tributário¹⁵³.

O art. 14, §1º da LRF elucida que a isenção de caráter não geral que é reconhecida como incentivo fiscal, não sendo encontrado o seu conceito no texto legal, só sendo possível encontrar como se efetiva uma isenção de caráter não geral no art. 179 do CTN¹⁵⁴.

Primeiramente, a isenção em caráter geral seria aquela que independe de requerimento, de prova do direito à isenção e de despacho da autoridade administrativa, bastando que haja lei geral e abstrata concedendo isenção para determinadas situações.

Em segundo ponto, a isenção de caráter não geral é aquela efetivada mediante requerimento do interessado, com prova de fazer jus à isenção, conforme os requisitos estabelecidos em lei, mediante o despacho da autoridade administrativa competente.

Em terceiro lugar, há as isenções heterônomas, que são aquelas concedidas pela União sobre um tributo estadual ou municipal, como no caso do art. 156, § 3º, II da CF/88.

Visto as três espécies de isenção, para fins da LRF, só pode ser considerada como incentivo fiscal a isenção em caráter não geral, por expressa disposição legal.

Barbosa elucida que “o regime jurídico das isenções é o da estrita legalidade, que, no caso, se traduz na exigência de lei específica, em sentidos formal e material (Constituição Federal, art. 150, § 6º, e 176 do CTN)”, afirmando ainda que “o poder de não tributar, que é corolário à prerrogativa de isentar, decorre, reflexamente, do poder de instituir tributos”¹⁵⁵.

Marcos André Vinhas Catão faz diferenciação da norma isentiva como fiscal e extrafiscal, explicando que na isenção fiscal há verdadeira exclusão, com base no “caráter negativo da norma (limitações de tributar, capacidade contributiva, mínimo necessário)”. Já a

¹⁵² LEÃO, 2015, APUD SOUTO MAIOR, 2001, p. 114.

¹⁵³ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Coleção Esquematizado. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022. pp. 340 - 341.

¹⁵⁴ CTN. Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

¹⁵⁵ BARBOSA, Hermano Notaroberto. **O Poder de Não Tributar: benefícios fiscais na Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 103-104.

isenção extrafiscal tem “o fim deliberado de atingir determinado ramo econômico ou segmento social, sem priorizar a capacidade contributiva ou elementos negativos da tributação”¹⁵⁶.

Por meio da isenção, o ente competente pode provocar estímulos indutores com função extrafiscal ao impedir a realização do fato gerador em determinada operação e localização, por discricionariedade legal do Ente Federado, com limitações constitucionais ao poder de tributar, possibilitando gerar política fiscal de desenvolvimento por meio desse incentivo fiscal, que seria a isenção em caráter não geral, com base no art. 14, §1º da LRF.

2.2.1.2. Redução da base de cálculo

A redução da base de cálculo é utilizada como incentivo fiscal quando “a lei modifica (para menos) sua base tributável, seja pela aplicação de um percentual de redução, seja mediante a exclusão de qualquer de seus elementos constitutivos”¹⁵⁷.

Esse instituto de desoneração tributária consiste na grandeza localizada na regra de incidência, “permitindo mensurar o fato descrito na hipótese, quantificar o dever tributário, graduá-lo à capacidade contributiva e também auxiliar na definição da espécie tributária”¹⁵⁸.

Esse incentivo fiscal ocorre no critério quantitativo de como se calcula o tributo, podendo ainda ser considerado como uma “isenção parcial”, estando sujeita à estrita legalidade e, caso haja sua revogação, deverá obedecer aos princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, surtindo efeitos no ano seguinte¹⁵⁹.

2.2.1.3. Redução de alíquota

A alíquota é “o componente aritmético que permite quantificar o valor da dívida que, tendo como medida a base de cálculo, é objeto da relação jurídica tributária”¹⁶⁰.

Em sua redução, ocorre a modificação à menor do percentual aplicável à base de cálculo para determinar o valor devido da obrigação tributária.

Mas nem toda redução de alíquota pode ser considerada como extrafiscal, como no caso do Senado Federal, quando reduz as alíquotas de ICMS, com base no art. 155, §2º, VI da CF/88,

¹⁵⁶CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 78.

¹⁵⁷RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Coleção Esquematizado. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022, p. 344.

¹⁵⁸CATÃO, op. cit., p. 107.

¹⁵⁹Ibid, p. 107.

¹⁶⁰Ibid, p. 107.

visto que, para concessão da benesse fiscal, há a necessidade de o próprio ente competente reduzir a alíquota¹⁶¹.

No que tange à majoração, há exceções de tributos que admitem o restabelecimento e a redução de suas alíquotas por meio de decreto do Poder Executivo, como exemplo, o caso do II, IE, IOF que não obedecem à anterioridade e nem à noventena no aumento da alíquota, e o IPI, que só atende a noventena em sua majoração (art. 150, §1º, CF/88).

2.2.1.4. Anistia

A anistia também é uma das causas de exclusão do crédito tributário, disposta no art. 175, II do CTN.

Ao contrário da isenção, que se refere à não incidência de tributos a fatos futuros, a anistia se refere às penalidades pecuniárias ocorridas anteriormente à lei que a instituiu, produzindo efeitos *ex tunc*, conforme disposto no art. 180 do CTN.

O professor Carlos Alberto de Moraes Ramos filho leciona que a anistia só produz efeito em relação “às multas ainda não lançadas, em razão de ter sido qualificada pelo CTN como causa de exclusão do crédito tributário (art. 175, inciso II), cuja finalidade é evitar o surgimento deste, que configura situação diferente daquela de extinção do crédito (art. 156, CTN)”¹⁶².

Dessa forma, a anistia não alcança penalidades pecuniárias já lançadas, pois estas estariam no plano do crédito tributário constituído, sendo causa de exclusão. Somente as penalidades pecuniárias ainda não lançadas fariam jus à benesse fiscal.

2.2.1.5. Remissão

Na remissão, há o perdão do crédito tributário a fatos lícitos ocorridos anteriormente à lei que o instituiu, ao contrário da isenção, que beneficia fatos ocorridos após a sua instituição.

A remissão é causa de extinção do crédito tributário (art. 156, IV, CTN), podendo ocorrer de forma total ou parcial. Na remissão total, extingue-se completamente o crédito tributário, já na remissão parcial, ocorre o perdão dos créditos tributários de multas.

Há ainda a possibilidade da remissão de créditos não constituídos, ocorrendo, nesse caso, a exclusão do crédito tributário.

¹⁶¹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Coleção Esquemático. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 345.

¹⁶² Ibid, p. 347.

2.2.1.6. Crédito presumido

O ICMS é um imposto não cumulativo e plurifásico, compensando o valor devido na cadeia produtiva a cada operação.

Nessas operações, é destinado o crédito para a compensação, consagrando a não cumulatividade. Do contrário, o contribuinte pagaria alíquotas cheias, chegando a valores inimagináveis do tributo.

Quando há operações que impliquem isenção ou não incidência, a regra da não cumulatividade é afastada por força do art. 150, §2º, II, a, da CF/88. Todavia, o dispositivo possibilita exceções, ao prever “salvo determinação em contrário da legislação”.

Nesse aspecto, insere-se a remessa de mercadorias para a ZFM, que são isentas de ICMS para o estado que as remete, por serem consideradas remessas de mercadorias para o exterior (art. 4º, DL 288/67). Nessas operações, não deveria haver o crédito, em virtude do estado de origem não ter pago o imposto.

Entretanto, o art. 49, I do DL 288/67, possibilita ao estado do Amazonas conceder crédito presumido de ICMS nas operações internas da ZFM, “equivalente ao montante que seria devido no estado de origem se a remessa de mercadorias para aquela região não fosse equiparada a uma exportação brasileira para o exterior”¹⁶³.

2.2.1.7. Diferimento

O diferimento ocorre quando a legislação tributária transfere a responsabilidade do cumprimento da obrigação tributária para um momento posterior ao fato gerador, não sendo incentivo fiscal, pois tão somente põe para momento posterior o cumprimento da obrigação.

Contudo, o STF entende que, caso o diferimento resulte em não pagamento do imposto, terá o caráter de incentivo fiscal¹⁶⁴.

¹⁶³ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Coleção Esquemático. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022, p. 351.

¹⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.702/ES**. Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto nº 1.542-R, de 15 de setembro de 2005, do Estado do Espírito Santo. Inclusão de hipótese de diferimento de ICMS. Descaracterização do instituto. Benefício fiscal. Ausência de convênio entre os estados-membros. Inconstitucionalidade. Rel. Min. Dias Toffoli. Órgão julgador: pleno, j. 01/06/2011. DJE-166. Divulg. 29/08/2011. Public. 30/08/2011. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%203702%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 24. set. 2023.

2.2.1.8. Suspensão

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário ocorre quando há “a transferência da obrigação tributária para um momento posterior àquele em que a obrigação normalmente surgiria, sem alteração, porém, da sujeição passiva”¹⁶⁵.

Segundo o professor Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, a suspensão está dentro do conceito de renúncia de receita, “pois constitui benefício correspondente a tratamento diferenciado, já que, adiando a incidência do tributo, acaba reduzindo (ou eliminando) uma obrigação de conteúdo tributário”¹⁶⁶.

2.2.2. O Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus

À ZFM é atribuída uma ficção jurídica de extraterritorialidade para suprir suas necessidades em face da discrepante diferença de sua realidade das demais regiões do Brasil, conferindo às remessas de mercadorias para sua área um status de remessa para um país estrangeiro, conforme as disposições do art. 4º do DL 288/67:

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.

O ilustríssimo professor de direito financeiro da UFAM, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, explana: “dizer que uma situação é ‘equivalente’ a outra significa dizer que aquela tem o mesmo valor desta, apesar de serem situações distintas”. Sobre essa equivalência, ressalta que a remessa de mercadorias nacionais à ZFM não é uma exportação nacional para o exterior, mas o envio de mercadorias à ZFM “para lá serem consumidas ou industrializadas ou exportadas ao exterior, tal remessa será considerada como *se fosse* uma exportação”¹⁶⁷.

Essa ficção jurídica de extraterritorialidade resulta em tratamento diferenciado aos incentivos fiscais da ZFM, por meio do art. 4º do DL, submetendo “as operações com destino à ZFM ao mesmo regime jurídico tributário aplicável às exportações para o exterior”¹⁶⁸.

¹⁶⁵ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Coleção Esquemático. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022, p. 352.

¹⁶⁶ Ibid, p. 352.

¹⁶⁷ Id, 2020, p. 124.

¹⁶⁸ Ibid., pp. 125-126.

Caso uma mercadoria receba tratamento diferenciado em sua remessa na exportação ao exterior, o mesmo tratamento deve ser aplicado em situação idêntica de remessa de mercadoria para ZFM, seja para consumo, industrialização ou para reexportação para o exterior¹⁶⁹.

Com base nas lições do professor de direito financeiro da UFAM, compreende-se que o regime jurídico dos incentivos fiscais conferidos à ZFM, é o mesmo das remessas de mercadorias para o exterior e nas operações de reexportação.

E qualquer lei isentiva ou concessiva de incentivo fiscal ou qualquer outro tratamento tributário diferenciado nas operações de exportação ou reexportação de mercadorias que esteja no mesmo quadro de equivalência é automaticamente aplicável à ZFM, em virtude do seu regime jurídico pautado na ficção de extraterritorialidade do art. 4º do DL 288/67.

Contanto, sobre a natureza jurídica das exonerações tributárias da ZFM, Hugo de Brito Machado argumenta que são imunidades, em virtude de a CF/88 tê-la recepcionado com todas as suas características expressas do art. 40 do ADCT, alcançando o “patamar constitucional e, dessa forma, posta fora do alcance do legislador ordinário. Em outras palavras, tais exonerações ganharam a natureza jurídica de imunidade tributária”¹⁷⁰.

Inclusive, no julgamento da ADI 310, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, o STF reconheceu que os incentivos fiscais da ZFM foram constitucionalizados pelo art. 40 do ADCT, passando assim a ganhar a natureza jurídica de imunidade tributária:

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

¹⁶⁹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. As exonerações tributárias nas operações destinadas à Zona franca de Manaus à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Coordenadores. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes (Org.). MARINHO, Daniel Octávio Silva (Org.). **O Superior Tribunal de Justiça e a aplicação do Direito**: estudos em homenagem aos 30 anos do Tribunal da Cidadania. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, pp. 125-126.

¹⁷⁰ MACHADO. Hugo de Brito. O Regime jurídico dos incentivos fiscais. MACHADO. Hugo de Brito. (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 178.

uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente¹⁷¹.

Nessas linhas, o STF entende que a CF/88 recepcionou expressamente os incentivos fiscais da ZFM, “constitucionalizado” tais benefícios, o que, por conseguinte, teria transmutado sua natureza jurídica, passando a ser, desde então, a de imunidades tributárias¹⁷².

Em que pese o entendimento do STF, tal desoneração não pode ser conhecida como imunidade, em razão de não estar expressa no texto constitucional. O que houve foi a recepção constitucional de um regime jurídico pré-constitucional.

As imunidades são normas constitucionais que não cuidam da hipótese de incidência tributária, atuando anteriormente no momento da competência tributária, e a isenção corre no plano legal, operando “como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo”¹⁷³.

Jofre Luís da Costa Oliveira, em pesquisa analítica sobre o tema, concluiu que as imunidades conferidas pela Constituição à ZFM, são referentes à tributação federal do II, o IPI, no IR e nas contribuições do PIS e da COFINS. Já quanto à tributação do estado do Amazonas e do Município de Manaus, “possuem respectiva natureza jurídica de isenção heterônoma (ICMS) e de isenção (IPTU), cujas previsões estão na Constituição Estadual do Amazonas e na Lei Orgânica do Município de Manaus”¹⁷⁴.

No entanto, sobre a natureza jurídica da exoneração de ICMS nas remessas de mercadorias à ZFM, Carlos Alberto Ramos Filho explica que a equiparação do art. 4º do DL 288/67 não tem o condão de fazer surgir uma imunidade tributária de ICMS, pelo contrário,

¹⁷¹ BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 310/AM**. 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. Relatora: Min Cármen Lúcia. Órgão julgador: Pleno. j. 19/02/2014. DJe-174. Divulgado em: 08/09/2014. Publicado em: 09/09/2014. p. 1-2. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%20310%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 11 nov. 2022.

¹⁷² RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. As exonerações tributárias nas operações destinadas à Zona franca de Manaus à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes (Coord.). MARINHO, Daniel Octávio Silva (Coord.). **O Superior Tribunal de Justiça e a aplicação do Direito**: estudos em homenagem aos 30 anos do Tribunal da Cidadania. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 128.

¹⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 248.

¹⁷⁴ OLIVEIRA, Jofre Luis da Costa. A natureza jurídica dos benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus (ZFM): imunidade tributária ou isenção. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**. v. 93, n.1, p.278-300, Abr. 2021, p. 297. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/249101>. Acesso em: 19 nov. 2022.

“faz surgir uma isenção, mais precisamente uma isenção heterônoma, posto que concedida pela União em relação a um tributo de competência estadual”.¹⁷⁵

O professor ainda reforça que a recepção da ZFM pelo art. 40 do ADCT não criou imunidade de ICMS, e sim “isenção heterônoma”, pois “não foram os incentivos que foram constitucionalizados, mas a garantia de sua proteção é que foi”. E finaliza explicando que “somente poder-se-ia falar em imunidade tributária se o próprio Texto Constitucional abrigasse explícita proposição normativa que expressasse e diretamente neutralizasse a atividade legislativa indutora de tributo”¹⁷⁶.

Não restam dúvidas que perante a Constituição vigente, o regime jurídico dos incentivos fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus são os mesmos conferidos às exonerações de exportação e reexportação, aplicando-se “a todos os tributos que direta ou indiretamente atingem exportações de mercadorias nacionais para essa região um regime igual aos aplicados nos casos de exportações brasileiras para o exterior”¹⁷⁷.

Assim, o regime jurídico dos incentivos fiscais da ZFM comporta quaisquer benefícios fiscais referentes às remessas de mercadorias ao exterior, em virtude de sua ficção de extraterritorialidade, além de haver imunidades nas remessas de mercadorias para a sua área em tributos de competência da União e isenções heterônomas.

2.2.3. Incentivos Fiscais na Zona Franca de Manaus

No que tange aos incentivos fiscais da ZFM em espécie, Carlos Alberto Ramos Filho doutrina que os incentivos federais são abrangidos por quatro grupos: “na entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM; na remessa de mercadorias nacionais para a ZFM; na saída de mercadorias produzidas na ZFM para qualquer ponto do território nacional; na exportação de mercadorias da ZFM para o exterior”¹⁷⁸.

¹⁷⁵ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, p. 90.

¹⁷⁶ Ibid, p. 93.

¹⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 144.785/PR**. Tributário. COFINS. Zona Franca de Manaus. Isenção. Inteligência do art. 4º do DL 288/67. Relator: Min. Paulo Medina. Órgão julgador: 2ª Turma. Julgado em: 21/11/2002, Dj 16/12/2002, p. 285. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%27144785%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%27144785%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%27144785%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%27144785%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja) Acesso em: 12 dez. 2023.

¹⁷⁸ RAMOS FILHO, op. cit., p. 43.

2.2.3.1. Incentivos federais

Os incentivos concedidos na entrada de mercadorias na ZFM são: isenção do I.I., isenção do IPI, e suspensão do PIS/COFINS importação.

A isenção do I.I. encontra fundamento no art. 3º do DL 288/67, desde que a mercadoria destinada à ZFM seja para “consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação”, bem como “sobre os produtos industrializados”.

A lei nº 8032/1990 dispôs sobre a isenção ou redução do I.I. e manteve em seu art. 4º o tratamento tributário de isenções concedidas na entrada de mercadorias importadas na ZFM.

Essa benesse encontra limitações no §1º do art. 3º do DL288/67, que não abrange a isenção do I.I. na entrada de determinadas mercadorias, como armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros, petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo¹⁷⁹.

Na reexportação, o §3º do art. 3º do DL 288/67 possibilita a exportação de produtos isentos de I.I, mantendo a isenção fiscal. O mesmo não ocorre no caso das mercadorias que ingressam na ZFM com isenção de I.I. e depois são remetidas para outro estado brasileiro. Nesse segundo caso, o fato gerador do II “é a saída dos bens da área da ZFM”¹⁸⁰.

O art. 6º, em conjunto com o art. 37, ambos do DL 288, possibilita a saída de mercadoria importada da ZFM para outro ente estadual, “desde que efetuado o pagamento dos impostos exigíveis sobre importações do exterior”¹⁸¹.

Na reimportação, que seria o fenômeno de incidência do I.I., “considera-se também estrangeira a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retornar ao País”¹⁸², ressalvadas as exceções legais.

O IPI também tem isenção na entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM, nos termos do art. 3º do DL 288/67, desde que sejam “destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de

¹⁷⁹ Não são isentas de I.I.: 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.

¹⁸⁰ REsp 834.401/AM Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, j. em 19.08.2010, DJe 28.09.2010.

¹⁸¹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus**: proteção constitucional e incentivos fiscais. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, p. 48.

¹⁸²Ibid, p. 48.

indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação”, sendo assegurado o tratamento tributário pelo art. 4º da Lei nº 8032/1990.

Estão excluídos da isenção do IPI os mesmos produtos excluídos no I.I. dispostos no §1º do art. 3º do DL 288/67. No caso de saída de mercadoria com o benefício fiscal de IPI para o exterior, a isenção é mantida nos termos do §3º do art. 3º do DL 288/67. Caso a mercadoria com isenção de IPI saia para outro estado federado, haverá a incidência tributária nessa operação, nos termos do art. 6º do DL 288/67 e do art. 37 do Decreto nº 1455/76. Na reimportação, assim como no caso do I.I., o IPI também será devido.

O PIS-importação foi instituído com base no art. 149, §2º, inciso II, da CF/88, e o COFINS-importação no art. 195, inciso IV da CF/88, sendo regulamentada pela lei nº 10.865/2004, que possibilita a suspensão do PIS/COFINS-importação para as empresas situadas na ZFM, nos termos do art. 14. §1º e art. 14-A:

Art. 14 (...)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às importações, efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, de bens a serem empregados na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, de que trata o art. 5º A da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Art. 14-A. Fica suspensa a exigência das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA.

Noutro ponto, o art. 50 da lei nº 11.196/2005 aumentou o leque de suspensão do PIS/COFINS-importação “para importações de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, para incorporação ao ativo imobilizado da pessoa jurídica importadora”.

Conforme vimos em tópico anterior, as remessas de mercadorias para ZFM são equiparadas a uma remessa de mercadoria ao exterior, nos termos do art. 4º do DL 288/67, abrangendo a isenção de PIS/COFINS, do ICMS e do AFRMM, conforme passamos a verificar.

A isenção de PIS/COFINS na remessa de mercadorias para ZFM encontrava guardada no art. 5º da lei nº 7714/88 e no art. 7º da LC nº 70/91, que autorizavam a exclusão do PIS/COFINS na remessa de mercadorias ao exterior, alcançando a ZFM por equiparação do art. 4º do DL 288/67.

Ressalte-se que o art. 14, II, §2º, I da MP nº 2037/2000 havia revogado a isenção de PIS/COFINS na remessa de mercadorias à ZFM. Tal dispositivo foi atacado em medida liminar na ADI nº 2348-9, excluindo a expressão “Zona Franca de Manaus”, restabelecendo a benesse.

A ADI nº 2348-9 foi julgada prejudicada, em virtude de diversas reedições da MP 2037/2000, sendo que, dentre tais reedições, estabeleceu-se o benefício de alíquota zero de PIS/COFINS nas remessas de mercadorias à ZFM.

Todavia, a EC nº 33/2001 introduziu na CF/88 o §2º, I do art. 149, dispondo que “as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo, não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”. E, por força da equiparação do art. 4º do DL 288/67, as remessas de mercadorias para a ZFM são isentas de PIS/COFINS.

Em que pese a equiparação do art. 4º do DL288/67, a norma autorizadora foi omissa quanto à possibilidade das empresas sediadas na ZFM fazerem jus à isenção do PIS e da COFINS nas vendas de mercadorias para pessoas físicas e jurídicas na mesma localidade, e nas prestações de serviços destinadas a pessoas físicas e jurídicas situadas na própria ZFM.

Pacificando a situação, o STJ, no RE nº 1.276.540/AM decidiu que, nas operações de vendas de mercadorias internas entre empresas sediadas na própria ZFM, há a isenção do PIS/COFINS, possibilitando que não apenas as empresas estabelecidas fora da ZFM fossem beneficiadas, “sob pena de tornar mais vantajoso, ao menos sob a ótica de tais contribuições federais, não fixar o empreendimento naquela região, o que iria de encontro aos objetivos que presidiram a instituição do Polo Industrial de Manaus”¹⁸³.

Com a evolução jurisprudencial, o TRF1 estendeu o entendimento das cortes superiores nas vendas internas entre pessoas jurídicas, para as vendas de mercadorias de pessoas jurídicas às pessoas físicas¹⁸⁴, e também para as empresas prestadoras de serviços à pessoas físicas e jurídicas, devido a suas atividades promoverem o estímulo econômico e o desenvolvimento regional¹⁸⁵.

¹⁸³ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, p. 67.

¹⁸⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação/Reexame Necessário n. 0016202-70.2012.4.01.3200/AM**. Relator Des. Federal Reynaldo Fonseca. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml> Acesso em: 05 out. 2023.

¹⁸⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível n. 1014671-82.2019.4.01.3200**. Oitava Turma. Relatora: Juíza Federal Kátia Balbino de Carvalho Ferreira (Conv.). PJe 15/10/2021. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml> Acesso em: 05 out. 2023

Noutro ponto, o STF, no julgamento do RE nº 598468 (tema 207), firmou a tese: “as imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III da Constituição Federal são aplicáveis às receitas das empresas optantes pelo Simples Nacional”¹⁸⁶.

Seguindo a tese firmada no tema 207, o STF, no julgamento do RE nº 1393804 AgR, decidiu que as empresas optantes do simples nacional situadas na ZFM fazem jus à isenção do PIS e da COFINS nas prestações de serviços realizada no âmbito de sua região¹⁸⁷.

Nessas linhas, também vem decidindo o TRF1 que as empresas optantes do simples nacional também fazem jus, além das operações com prestações de serviços, nas vendas de mercadorias internas, seja com destino à pessoa física ou à pessoa jurídica¹⁸⁸.

Outra hipótese de isenção por equiparação do art. 4º do DL 288/67 é a prevista no art. 153, IV, § 3º, inciso III da CF/88, que trata da isenção de IPI nas remessas de mercadorias para a ZFM, por serem como remessas de mercadorias para o exterior.

No que tange à isenção de ICMS na remessa de mercadorias de outros estados para a ZFM, vimos no tópico “2.2.3. O Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus” que essa benesse fiscal, por equiparação do art. 4º do DL 288/67, trata-se de uma isenção heterônoma, por não ser o estado do Amazonas o ente que está realizando a desoneração, e mesmo ocorrendo a aludida isenção, a mesma não é considerada renúncia de receita, por não ser renunciada pelo próprio ente tributante.

O regime aplicável à época da instituição do DL 288/67 era o da CF/1946 e, em questões tributárias, era a EC 18/65 que possibilitava à União conceder isenção de ICM somente para serviços públicos, o que gerava incompatibilidade do art. 7º do Ato Complementar 35/1967, que isentava operações de exportação e equiparadas.

¹⁸⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 598468**. Recurso extraordinário com repercussão geral. Direito tributário e constitucional. Imunidade incidente sobre receitas da exportação. Empresas optantes do simples. Aplicabilidade. Recurso provido. Relator: Min. Marco Aurélio. Redator do acórdão: Min. Edson Fachin. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 22/05/2020 Publicação: 09/12/2020.). Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20598468%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 30 set. 2023.

¹⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Interno no Recurso Extraordinário nº 1393804**. Direito tributário. Agravo interno em recurso extraordinário. Simples nacional. Receitas decorrentes da prestação de serviços para a Zona Franca de Manaus. Imunidade tributária. Declaração segregada. Possibilidade. Relator: Roberto Barroso. Primeira Turma. Julgado em 01/03/2023, DJe-s/n. Divulg. 06/03/2023. Public. 07/03/2023. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%201393804%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em 05 out. 2023.

¹⁸⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança n. 1017194-33.2020.4.01.3200**. Relatora: Desembargadora Federal Gilda Sigmaringa Seixas. Órgão julgador: Sétima Turma. PJe 08/02/2023. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml> Acesso em: 05 out. 2023.

No entanto, essa incompatibilidade não se aplica ao art. 4º do DL 288/67, por não haver expressa disposição alguma de ICM no citado dispositivo, mas tão somente que a equiparação alcança qualquer imposto.

Somente com a entrada em vigor da CF/67, em especial, de seu art. 20, § 2º, que a competência exonerativa de ICM foi albergada pela União, podendo conceder isenções de impostos estaduais e municipais, operando-se assim a equiparação do art. 4º do DL 288/67.

Posteriormente, sobreveio a LC 4/69, declarando estar em pleno vigor uma série de legislações, dentre elas o art. 4º do DL 288/67, “como se este dispositivo tivesse sido novamente editado, já agora na vigência da EC 1/69 e atendendo, pois, às exigências do texto reformulado da CF/1967”¹⁸⁹.

O art. 155, §2º, X, alínea a, da CF/88 previa a isenção de ICMS na remessa de mercadorias para o exterior somente aos “produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar”.

Em que pese a disposição constitucional, essa não é aplicável à ZFM, mas sim o regime imposto no art. 40 do ADCT, em face de sua especialidade, devendo os benefícios serem mantidos naquela região “durante o prazo nele estipulado”¹⁹⁰.

O convênio nº 65/88 ampliou o alcance do art. 4º do DL 288/67, isentando de ICMS as remessas de mercadorias para comercialização ou industrialização na ZFM.

Com o advento da EC nº 42/2003, o art. 155, §2º, X, alínea a, da CF/88 foi alterado, passando a não incidir o ICMS nas operações de remessa de mercadorias ao exterior, “nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.

Em que pese a expansão da isenção para as prestações de serviços, estas não são beneficiadas por expressa disposição do art. 4º do DL 288/67, que prevê tão somente a equiparação na remessa de mercadorias, não podendo haver extensão da isenção por vedação expressa do art. 111 do CTN.

Os incentivos fiscais concedidos na saída de mercadorias para outros estados brasileiros são a redução do I.I. e a isenção do IPI.

Referente à regulamentação do I.I., o art. 7º do DL 288/67, alterado pelo DL 1.435/75, e posteriormente alterado pela Lei nº 8.387/91, possibilitou a redução de 88% do imposto nas

¹⁸⁹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus**: proteção constitucional e incentivos fiscais. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, p. 96.

¹⁹⁰ Ibid, p. 110.

operações relativas a “matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados”, e redução do I.I. na fabricação de veículos automotivos, estando excluídas da benesse os bens de informática produzidos na ZFM.

No caso do IPI, há a isenção do produto industrializado para o consumo interno na ZFM e na remessa a outros estados federados, e nos produtos tomados como insumo ali fabricados¹⁹¹.

Cabe falar que o STF, por meio do RE 596614¹⁹², possibilitou o crédito presumido de IPI, mesmo havendo a isenção do imposto, não violando o princípio da cumulatividade, ou seja, mesmo sem o imposto ter sido pago, essa operação gera o direito ao crédito.

Estão excluídas da isenção do IPI armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros, petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, dentre outras mercadorias, nos termos do art. 3º, §1º do DL 288/67¹⁹³.

Nas remessas de mercadorias ao exterior, qualquer que seja a mercadoria, há a isenção do I.E., nos termos do art. 5º do DL 288/67. E, no caso do ICMS e do IPI, as remessas ao exterior não são isenções, mas sim imunidades, por expressa disposição constitucional dos arts. 153, § 3º, III e 155, § 2º, X, alínea a, ambos da CF/88.

2.2.3.2. Incentivos estaduais

O art. 149 da Constituição do Amazonas dispõe que o estado do Amazonas e os respectivos municípios “poderão conceder incentivos fiscais relativos aos tributos de sua competência e incentivos extrafiscais para as atividades consideradas de fundamental interesse ao seu desenvolvimento”.

¹⁹¹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus**: proteção constitucional e incentivos fiscais. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, p. 122.

¹⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 5696614**. IPI. Direito de crédito. Insumos provenientes da Zona Franca de Manaus adquiridos sob o regime de isenção. Princípio da não-cumulatividade. CF/88, art.43, 1º, II, E 2º, III;153, 3º, II. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio, Relator para o Acórdão: Ministro Edson Fachin, Julgamento: 25/04/2019, Publicação: 20-09-2019. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20596614%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 01 dez. 2023.

¹⁹³ Não são isentas de I.I.: 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.

A diretriz do art. 150, §2º, II da Constituição do Amazonas determina que “a aplicação da política de incentivos fiscais e extrafiscais objetivará fomentar o processo de desenvolvimento econômico-social do Estado”.

Por sua vez, o art. 150 da Carta Estadual estabelece que a concessão de incentivos fiscais, está adstrita aos incentivos de ICMS para as indústrias que vierem a se instalar no Estado do Amazonas.

O regulamento do art. 149 e 150 da Constituição Amazonense, está na Lei Estadual nº 2.826/2003, que dispõe sobre a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais, e no Decreto nº 23.994/2003, que regulamenta a citada lei.

O art. 2º da Lei nº 2.826/2003 determina que “os incentivos fiscais destinados às empresas industriais e agroindustriais se constituem em crédito estímulo, diferimento, isenção, redução de base de cálculo e crédito fiscal presumido” do ICMS.

O parágrafo único do art. 2º da Lei nº 2.826/2003 determina que os incentivos fiscais devem obediência aos princípios da reciprocidade, transitoriedade, regressividade, gradualidade e, a partir de 06.10.2023, do princípio da sustentabilidade, introduzido pela lei nº 5.750/21.

A reciprocidade seria a contrapartida oferecida pelo beneficiário do incentivo, expressamente em salários, encargos e benefícios sociais e locais, previstos nos art. 8º e 212 da Constituição Amazonense; a transitoriedade implica a condição de que o incentivo deve ter um prazo certo para ser usufruído; a regressividade é a retirada gradual do incentivo; a gradualidade define-se como sendo aquela que tem condições diferenciadas, conforme prioridades estabelecidas; e a sustentabilidade, a concessão de um “instrumento do desenvolvimento que satisfaça as necessidades presentes sem comprometer a capacidade das futuras gerações de satisfazerem as suas próprias necessidades”.

O caput do art. 4º da Lei nº 2.826/2003 informa que “a concessão dos incentivos fiscais caberá unicamente aos produtos resultantes de atividades consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado”. Além disso, em seu §1º, considerava como atividades fundamentais aquelas que preenchessem ao menos 4 dos incisos I a XI da aludida lei.

Com o advento da Lei nº 5.750/21, seus efeitos entraram em vigor a partir de 06.10.2023, alterando a redação dos incisos III, IX, acrescentando os incisos XII e XIII.

Em outro ponto, a norma concessiva vislumbrava somente o atendimento de 4 (quatro) dos incisos, agora exigindo o cumprimento, de no mínimo, 6 (seis) incisos, mantendo como

condição obrigatória para a concessão dos incentivos o disposto nos incisos V e IX do §1º do art. 4º, acrescentando a obrigatoriedade do inciso XIII, com a nova redação do §2º.

O inciso V do §1º do art. 4º prevê que a atividade incentivada contribua “para substituir importações nacionais e/ou estrangeiras”.

Já o inciso IX do art. 4º da lei concessiva previa o atendimento da geração de empregos diretos e indiretos. Com a nova redação, deverá a empresa incentivada gerar empregos diretos e indiretos, “em quantidade compatível com a atividade desenvolvida”.

O inciso III do §1º do art. 4º da norma em comento previa o aumento da exportação para o mercado nacional e internacional de forma cumulativa, enquanto a nova redação prevê o aumento da exportação para o mercado nacional “e/ou” internacional, colocando no atendimento do inciso a exportação para comércio nacional ou internacional.

Os incisos XII e XIII, acrescentados pela lei nº 5.750/21, põem como requisitos a serem preenchidos: “XII - promova relevante investimento em ativo imobilizado no Estado; XIII - possua capital social compatível com o seu volume de produção, faturamento bruto e ativo imobilizado constantes do projeto técnico-econômico”.

A promoção da interiorização de desenvolvimento econômico e social do estado nos termos do inciso VI do §1º do art. 4º deve atender as disposições do §5º, quais sejam:

I - em relação aos concentrados, base edulcorante para concentrados e extratos de bebidas, de produtos alimentícios, de preparações cosméticas, de produtos de perfumaria e de medicamentos, a indústria deverá observar, em cada período de apuração do ICMS, cumulativamente, as seguintes condições, na forma estabelecida em Resolução do CODAM

a) utilizar matérias-primas regionais e, adquirir no mercado local, materiais secundários e de embalagem;

b) utilizar a mão-de-obra local;

c) contribuir, também, em favor do Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas - FTI, exceto para as indústrias, que celebraram termo de acordo com o Governo do Estado anterior a esta Lei;

II - localizar-se o empreendimento no interior do Estado;

III - manter a sociedade empresária convênio de assistência técnica e/ou financeira com instituições de ensino e pesquisa localizadas no Estado, nas áreas agrotécnica e de biodiversidade amazônica. (Nova redação dada ao caput do inciso III pela Lei 5.750/21, efeitos a partir de 6.10.2023).

Importante destacar que, mesmo sem a incidência do ICMS na mercadoria remetida à ZFM, há a possibilidade da obtenção de crédito presumido, conforme previsto no art. 49, inciso I do DL 288/67, “nas operações comerciais dentro da Zona, igual ao montante que teria sido pago na origem em outros estados da União, se a remessa de mercadorias para a Zona Franca não fosse equivalente a uma exportação brasileira para a estrangeiro”.

A Constituição Federal veda o crédito do ICMS quando houver ou isenção ou não incidência do imposto, mas abre possibilidade de creditamento, caso haja determinação em contrário na legislação, conforme previsto no art. 155, inciso II, § 2º, inciso I, “a”.

O art. 49, I, do DL 288/67 “estabeleceu como condição para que os incentivos fiscais dele decorrentes fossem aplicados que o estado do Amazonas concedesse crédito fiscal de ICMS relativo a tais remessas”. E diz ainda que, “para a concessão de tal modalidade de incentivo fiscal, está o estado do Amazonas dispensado de prévia autorização do CONFAZ”¹⁹⁴, por força do art. 49, inciso I, do DL 288/67.

No que tange às contribuições impostas para o FMPES, FTI e UEA, previstas no art. 19, inciso XIII, da Lei 2.826/2003, segundo o professor Ramos Filho, não há compulsoriedade, sendo estas condições “para que a empresa possa beneficiar-se da política de incentivos fiscais do estado do Amazonas. Tais contribuições, contudo, não são tributos”¹⁹⁵.

2.2.3.3. Incentivos municipais

A Lei Orgânica do Município de Manaus previa, em seu art. 402, a política de incentivos fiscais e extrafiscais. A Lei Complementar nº 2/2014 dispunha sobre o Plano Diretor Urbano e Ambiental de Manaus, objetivando em sua política interventiva, por indução, o fomento das atividades estratégicas pelo Plano Diretor.

A Lei Municipal nº 427/98 concedia isenção de IPTU, taxa de coleta de lixo, limpeza pública, de conservação de vias e logradouros públicos e de licença, devendo a indústria gerar no mínimo 500 (quinhentos) postos de empregos de forma direta, durante a fruição do benefício.

Porém, o benefício teve sua eficácia exaurida, sem sua prorrogação.

2.3. Guerra fiscal e a extrafiscalidade dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus

A guerra fiscal de ICMS ocorre quando um ente estadual concede unilateralmente incentivos fiscais sem prévia deliberação no Conselho Nacional de Política Fazendária.

Diante disso, o estado que concede o incentivo de ICMS, sem o prévio convênio, tenta atrair investimentos para desenvolver a sua região.

¹⁹⁴ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, pp. 176-177.

¹⁹⁵ Ibid, p. 43.

Diante desse cenário, muitas discussões ocorrem sobre a guerra fiscal, mesmo tendo uma lei que discipline a concessão de incentivos fiscais de ICMS, qual seja, a Lei Complementar de nº 24 de 1975.

Há que se falar que o estado do Amazonas possui peculiaridades, como a possibilidade de conceder incentivos fiscais sem prévia autorização de convênio no âmbito do CONFAZ.

Em suma, na guerra fiscal, a LC 24/75 é desrespeitada e o §6º do art. 150 da CF e o art. 155, §2º, XII, g CF/88 são violados, a partir do momento em que não há observância, resultando na concessão unilateral de incentivos fiscais. Isso também ocorre quando ataca incentivos fiscais concedidos pelo estado do Amazonas.

2.3.1. A possibilidade do estado do Amazonas conceder incentivos fiscais sem prévio convênio

A competência exonerativa em matéria tributária pode ser definida como o atributo da lei para expedir normas que possuem o efeito de “eliminar ou reduzir a carga tributária – os chamados ‘benefícios fiscais’ –, também compreendendo os benefícios que operam na vertente das despesas públicas – os chamados ‘incentivos financeiros’”¹⁹⁶.

No sistema constitucional vigente, é o §6º do art. 150, com redação dada pela EC nº 3/93, que regula a exoneração tributária, nos seguintes termos:

Art. 150 (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

O professor Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho explica que a expressão “sem prejuízo” do §6º do art. 150 significa “sem afastar”, “sem dispensar”. O emprego de tal expressão, como se vê, é o oposto do verbo “ressalvar”, pois “sem prejuízo” quer dizer justamente: sem excetuar, sem restringir, sem excluir”¹⁹⁷.

¹⁹⁶ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Os convênios interestaduais e a competência exonerativa em matéria de ICMS. **Revista da Procuradoria Geral do Estado**. Manaus: Procuradoria-Geral do Estado, Centro de Estudos Jurídicos, Imprensa Oficial do Estado do Amazonas, 2022, p. 59. Disponível em: <https://www.pge.am.gov.br/wp-content/uploads/2022/12/Revista-da-PGE-AM-Edicao-Especial-de-numero-42.pdf> Acesso em: 26 set. 2023.

¹⁹⁷ Ibid, p. 61.

O doutor em direito tributário expõe que, em seu entendimento, a competência exonerativa de ICMS deve ser observada em conjunto o §6º do art. 150 da CF com o art. 155, §2º, XII, g da CF, necessitando de prévia deliberação dos Estados e do Distrito Federal, “para depois veicularem lei específica para a concessão de incentivos”¹⁹⁸.

Por mais que haja a peculiaridade de deliberação interestadual na concessão de incentivos de ICMS, “isso não afasta a disposição geral constante da primeira parte do §6º do art. 150 da CF”¹⁹⁹.

Isso porque o § 6º do art. 150 da CF/88 não excluiu de seu campo de aplicação o art. 155, § 2º, XII, g da CF/88, pois a observância do primeiro artigo se dará sem prejuízo do segundo artigo.

Desta forma, pode-se concluir que a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS “não está dispensada da observância da estrita legalidade em matéria exonerativa tributária, pois deve obedecer ao disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, cumulativamente ao disposto no §6º do art. 150, ambos da CF”²⁰⁰.

Ocorre que os artigos não demonstram o instrumento que resulta da deliberação dos estados e do DF, determinando somente a necessidade de lei complementar, nos termos do art. art. 155, §2º, XII, g da CF para “regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”²⁰¹.

Ao contrário da CF/88, que não prevê o convênio como deliberação interestadual, a CF/69, emendada pela EC 1/69, determinava expressamente, em seu § 6º do art. 23, a deliberação mediante convênio: “as isenções do impôsto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos têrmos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”.

O professor de direito financeiro da UFAM ensina que, desde a EC 1/69, para a concessão de incentivos fiscais de ICMS, o ente deveria, primeiro, realizar o convênio que iria

¹⁹⁸ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Os convênios interestaduais e a competência exonerativa em matéria de ICMS. **Revista da Procuradoria Geral do Estado**. Manaus: Procuradoria-Geral do Estado, Centro de Estudos Jurídicos, Imprensa Oficial do Estado do Amazonas, 2022, p. 61. Disponível em: <https://www.pge.am.gov.br/wp-content/uploads/2022/12/Revista-da-PGE-AM-Edicao-Especial-de-numero-42.pdf> Acesso em: 26 set. 2023.

¹⁹⁹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Cole ao Esquematzado. 4ª ed. São Paulo: Saraivajur, 2022, p. 358.

²⁰⁰ Ibid., p. 358.

²⁰¹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Os convênios interestaduais e a competência exonerativa em matéria de ICMS. **Revista da Procuradoria Geral do Estado**. Manaus: Procuradoria-Geral do Estado, Centro de Estudos Jurídicos, Imprensa Oficial do Estado do Amazonas, 2022, p. 63. Disponível em: <https://www.pge.am.gov.br/wp-content/uploads/2022/12/Revista-da-PGE-AM-Edicao-Especial-de-numero-42.pdf> Acesso em: 26 set. 2023.

dispor sobre “os termos para a concessão da isenção; depois conceder, nos termos fixados no convênio interestadual, a isenção, o que deveria ser feito por lei editada por cada unidade da Federação”²⁰².

Para atender as primeiras exigências do §6º do art. 23, da EC 1/69, foi editada a LC nº 24/1975, dispondo sobre convênios para concessão de isenções do ICM.

Após o advento da CF/88, não foi editada Lei Complementar para regular matéria semelhante à do regime anterior, e que tivesse compatibilidade com os termos do art. 155, §2º, XII, g da CF, sendo encontrada a solução no §5º do art. 34 do ADCT: “vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º”.

Há de se destacar que a CF/88 recepcionou expressamente a LC 24/75, por meio do § 8º do art. 34 do ADCT:

Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária a instituição do imposto de que trata o art. 155, I, “b”, os Estados e o Distrito Federal, mediante convenio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Dessa maneira, não havendo Lei Complementar editada após a CF/88, e sendo a LC 24/75 compatível com o sistema constitucional vigente, “conclui-se ter sido a referida legislação recepcionada pelo atual sistema constitucional, permanecendo, pois, em pleno vigor para regular a concessão ou revogação de incentivos fiscais no âmbito do ICMS”²⁰³.

A LC nº 24/75 foi fundamental para proteger a política de incentivos fiscais da ZFM, estabelecendo que suas disposições são inaplicáveis às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na ZFM, “sendo vedado às demais unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo estado do Amazonas”.

Nesses comandos, o art. 15 da LC nº 24/75 protegeu as empresas que estivessem instaladas ou que viessem a se instalar na ZFM “dos convênios celebrados pelos demais entes, que não poderiam suprimir os incentivos fiscais conferidos pelo governo do Amazonas às empresas instaladas na Zona Franca de Manaus”²⁰⁴.

²⁰² RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, p. 126.

²⁰³ Id, 2022, p. 63. Disponível em: <https://www.pge.am.gov.br/wp-content/uploads/2022/12/Revista-da-PGE-AM-Edicao-Especial-de-numero-42.pdf> Acesso em: 26 set. 2023.

²⁰⁴ CHAAR, Diego Francivan dos Santos. CASTRO, Evelyn Vanelli de Figueiredo. SANDRINI, Marcela Dorneles. Guerra fiscal: reflexos sociojurídicos a partir da proposta de súmula vinculante n. 69 do Supremo

Além de significar que o estado do Amazonas ficou dispensado da observância da LC 24/75, “o que, por conseguinte, implica a possibilidade daquela unidade da Federação conceder, sem prévia autorização de convênio interestadual celebrado no âmbito do CONFAZ, incentivos fiscais de ICM”²⁰⁵.

Melhor dizendo, ao invés do estado do Amazonas ter de se submeter a um prévio convênio, para só depois conceder incentivos fiscais de ICMS na ZFM, a primeira etapa já é superada de plano, por força do art. 15 da LC 24/75, podendo o Amazonas conceder benefícios de ICMS sem prévia celebração de convênio interestadual²⁰⁶.

Por outro prisma, “há impossibilidade de o CONFAZ editar convênio que restrinja ou elimine os incentivos fiscais relativos ao ICMS que atinjam aquela unidade da Federação”²⁰⁷.

Vale pôr em evidência que a ZFM foi recepcionada com suas características de área de livre comércio, importação, exportação e incentivos fiscais pelo art. 40 do ADCT, sendo que o art. 15 da LC 24/75 foi integrado ao DL 288/67, ampliando o quadro de características inerentes à ZFM²⁰⁸.

No atual sistema constitucional, para uma norma anterior à CF/88 ser recepcionada, é necessário verificar se a norma anterior tinha constitucionalidade formal e material com a constituição passada, e se essa norma é materialmente constitucional em conformidade com a CF/88, sem necessidade de compatibilidade formal com a atual constituição.

Apesar disso, o art. 15 da LC 24/75 detinha ambas as compatibilidades com a EC 1/69.

Tribunal Federal. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**. 2023, pp. 7-8. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/9594> Acesso em 26 set. 2023.

²⁰⁵ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, p. 127.

²⁰⁶ Nesse sentido, advoga Aline Teixeira Leal Nunes: Zona Franca de Manaus e fruto da necessidade de se integrar a Amazônia ao panorama político e econômico nacional. Para isso, o legislador previu que a LC 24/75, quanto aos benefícios de ICMS, não seria aplicada as indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na ZFM, ou seja, não é necessária a aprovação de convenio no CONFAZ pelos representantes dos Estados-membros da federação para a concessão de benefícios fiscais de ICMS as indústrias localizadas na ZFM. NUNES, Aline Teixeira Leal. Impacto na Zona Franca de Manaus da inefetividade do controle interno dos incentivos fiscais de ICMS. **Revista da Procuradoria Geral do Estado**. Manaus, Procuradoria-Geral do Estado, Centro de Estudos Jurídicos, Imprensa Oficial do Estado do Amazonas, 2022, p. 104. Disponível em: <https://www.pge.am.gov.br/wp-content/uploads/2022/12/Revista-da-PGE-AM-Edicao-Especial-de-numero-42.pdf> Acesso em: 26 set. 2023.

²⁰⁷ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Os convênios interestaduais e a competência exonerativa em matéria de ICMS. **Revista da Procuradoria Geral do Estado**. Manaus, Procuradoria-Geral do Estado, Centro de Estudos Jurídicos, Imprensa Oficial do Estado do Amazonas, 2022. p. 64. Disponível em: <https://www.pge.am.gov.br/wp-content/uploads/2022/12/Revista-da-PGE-AM-Edicao-Especial-de-numero-42.pdf> Acesso em: 26 set. 2023

²⁰⁸ Id., 2019, p. 130.

A CF/88 manteve a necessidade de deliberação entre os estados e o DF para a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, nos termos do art. 155, §2º, XII, g da CF.

Esse fenômeno de constitucionalização de norma anterior é chamado de recepção, “pelo qual a nova ordem jurídica recebe as normas infraconstitucionais anteriores que não sejam incompatíveis com a nova constituição”²⁰⁹.

Por mais que o art. 15 da LC 24/75 não encontre guarida no art. 155, §2º, XII, g da CF, não se pode esquecer que o art. 15 em comento foi recepcionado pelo art. 40 do ADCT como característica da ZFM, por ser um dispositivo específico em relação ao art. 155, §2º, XII, g que é norma geral, e “por serem específicos em relação àquele outro, sobre ele prevalecem no que disser respeito às situações por eles reguladas”²¹⁰.

Diz-se características porque o art. 40 do ADCT recepcionou a ZFM com suas “características de área de livre comércio”, reconhecendo o legislador constituinte a “necessidade de haver continuidade de uma determinada qualidade da zona franca em si, que é a de ser objeto de um tratamento diferenciado em comparação ao dispensado a empreendimentos semelhantes em outras áreas do território brasileiro”²¹¹.

Por conseguinte, é possível compreender que as disposições do art. 40 do ADCT são normas especiais, e prevalecem sobre a norma geral do art. 155, §2º, XII, g, recepcionando o art. 15 da LC 24/75 como característica da ZFM²¹².

Cabe destacar que as isenções concedidas pelo estado do Amazonas também encontram amparo no §3º da Cláusula primeira do Convênio ICMS 190/17, que dispõe sobre a convalidação dos incentivos de ICMS, contrários ao art. 155, §2º, inciso XII, “g”, da CF/88, não se aplicando aos benefícios instituídos com base no art. 15 da LC 24/75, pelo art. 4º do DL 288/67, ambos fundados no art. 40 do ADCT.

²⁰⁹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A Zona Franca de Manaus e o comunicado CAT nº 36/2004. (Org.), MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.), RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. (Org.), PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Org.). **Zona Franca De Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM**. São Paulo: MP ed, 2008. p. 389.

²¹⁰ Id, 2019, p. 134.

²¹¹ RAMOS FILHO, op. cit., 2008, p. 390.

²¹² Assim explica o professor Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho: “Ora, o artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, ao permitir que o Estado do Amazonas, sem a necessidade de convênio interestadual, conceda unilateralmente, mediante lei estadual, incentivos fiscais para as indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, consagrou um tratamento diferenciado àquela região, sendo que tal característica especial – a de não necessitar de convênio interestadual autorizativo para a concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS – foi plenamente recepcionada pela redação do já citado artigo 40 do ADCT”. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A Zona Franca de Manaus e o comunicado CAT nº 36/2004. (Org.), MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.), RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. (Org.), PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Org.). **Zona Franca De Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM**. São Paulo: MP ed., 2008. p. 390.

O catedrático da vaga de direito financeiro e constitucional da UFAM explica que o Convênio de nº 190/17 reconheceu que o art. 15 da LC nº 24/75 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Desse modo, “os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo estado do Amazonas às indústrias instaladas na ZFM sem prévio convênio não afrontam a disposição do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da CF/1988”²¹³.

Inclusive, na ADPF nº 1004, foi declarado inconstitucional qualquer ato administrativo do Fisco de São Paulo e do TIT “que determine a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais concedidos às indústrias ali instaladas”²¹⁴, com base no art. 15 da LC 24/75.

Todavia, a concessão de incentivos fiscais pelo estado do Amazonas sem prévia deliberação junto ao CONFAZ está restringida em “seu âmbito de incidência às indústrias instaladas ou que venham a se instalar na Zona Franca de Manaus”²¹⁵.

Com base nessas lições, o estado do Amazonas pode conceder incentivos fiscais de ICMS, por meio de lei, às indústrias instaladas e que vierem a se instalar na ZFM, sem a necessidade de celebração de prévio convênio perante o CONFAZ, sem afrontar as disposições do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88.

2.3.2. A proposta de súmula vinculante de nº 69

As súmulas vinculantes surgiram no ordenamento jurídico brasileiro por meio da EC nº 45 de 2004, introduzindo o art. 103-A, na CF/88, dispondo que o STF pode, de ofício ou por provocação, após decisão de dois terço dos ministros, depois de repetidas decisões sobre matérias constitucionais, aprovar súmula vinculante, que, após a publicação na imprensa oficial, abrangerá os seus efeitos vinculativos aos órgãos do Poder Judiciário e da administração pública direta e indireta, em todas as esferas, podendo revisar ou cancelar a súmula conforme a lei.

O regulamento do art. 103-A da CF/88 está disposto na Lei nº 11.417/2006, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento do enunciado de SV pelo STF.

²¹³ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, pp. 138-139.

²¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº. 1004**. Relator: Luiz Fux. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Julgado em 12/12/2023. Divulgado em: 18/12/2023. Publicado em: 19/12/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6463243> Acesso em: 02 jan. 2024.

²¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 4832**. Relator: Luiz Fux. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Julgado em 12/12/2023. Divulgado em: 18/12/2023. Publicado em: 19/12/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4284674> Acesso em: 02 jan. 2024.

No que tange à guerra fiscal, tramita no STF a proposta de SV n° 69, com a seguinte redação: “qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”.

Nesses termos, a PSV n° 69 torna inconstitucional todo e qualquer incentivo fiscal sem prévia deliberação no CONFAZ, sem observar as disposições do art. 15 da LC n° 24/75, ou seja, sem verificar a possibilidade do estado do Amazonas conceder incentivos fiscais sem prévio convênio.

A PSV n° 69 visa pacificar a guerra fiscal de ICMS entre os entes estaduais, que seria a concessão unilateral de incentivos fiscais sem prévia deliberação em convênio, podendo ser compreendida como “o fenômeno entre entes federados, tendo como objeto a concessão, muitas vezes à margem do ordenamento jurídico, de benefícios fiscais, com a finalidade de atrair, para seu território, investimentos industriais”, resultando na “competição tributária entre unidades subnacionais que, através de renúncia fiscal, tentam captar o maior volume de investimentos possíveis para implementar seus setores produtivos”²¹⁶.

O ilustre tributarista Ives Gandra relata que a guerra fiscal é provocada “pelos investidores que negociam e impõem às secretarias dos estados sua política, obtida por se instalarem naqueles que lhes outorgarem maiores vantagens”, explicando ainda que a “verdadeira política financeira não é definida pelos governos, mas exclusivamente pelos investidores”²¹⁷.

Isso porque, para a concessão de incentivos fiscais de ICMS é necessário passar por duas etapas, a primeira sendo a celebração do convênio, autorizando o ente beneficiado a conceder determinado incentivo de ICMS, e em seguida, o ente com autorização pode, por conveniência e oportunidade, conceder o incentivo fiscal de ICMS mediante lei.

Do contrário, quando o ente concede o incentivo fiscal unilateralmente, estará violando a regra constitucional do §6º do art. 150 da CF/88 e do art. 155, §2º, XII, g da CF/88.

Porém, o estado do Amazonas não se submete ao regramento constitucional, com base no 40 do ADCT e art. 15 da LC 24/75, que dispensou esse ente da celebração de convênio para conceder incentivo fiscal de ICMS, podendo conceder, mediante lei local, incentivos de ICMS.

²¹⁶ BENCHAYA, Rachel. ZFM: incentivos fiscais e a repercussão nos Estados Federados. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes (Org.). PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **Zona Franca De Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM**. São Paulo: MP Ed, 2008. p. 236.

²¹⁷ MARTINS, Ives Gandra Silva. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre Estados. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. (Coord.) MACHADO, Hugo de Brito. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 241.

Dessa forma, a PSV nº 69 padece de inconstitucionalidade material, pois “viola determinadas normas constitucionais que protegem o desenvolvimento econômico de regiões mais afastadas no Estado Brasileiro”²¹⁸, quais sejam, os art. 3º, III; 43, §2º, III; 151, I; 170, VII da CF/88 e art. 40 do ADCT.

Nessas premissas, a PSV nº 69 não observa os dispositivos constitucionais, inconstitucionalizando "toda a concessão de incentivos fiscais sem prévio convênio, passando por cima de todos os mandamentos constitucionais que visam, precipuamente, reduzir as desigualdades regionais”²¹⁹.

Na hipótese de aprovação da PSV nº 69, “poderia gerar graves problemas socioeconômicos de impactos diretos à ZFM (principalmente a economia local e geração de empregos diretos)”²²⁰

A pacificação da guerra fiscal não pode ser realizada a qualquer custo, ao ponto de sacrificar a ZFM, que notoriamente está “distante dos grandes polos consumidores, e, além de possuir desvantagens logísticas, poderá ser desfavorecida tributariamente, deixando de ser atrativa internacionalmente”²²¹.

Assim, a PSV nº 69 precisa ser melhor debatida e observar o modelo ZFM, para que não se promova a pobreza e a marginalização na Amazônia, em especial, o estado do Amazonas, podendo ser acrescentado na segunda parte da proposta a seguinte redação:

“(…) com exceção da isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal conferidos pelo estado do Amazonas às indústrias ali instaladas e que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, nos termos do Artigo 15 da Lei complementar de nº 24, de 7 de janeiro de 1975”²²².

Com a inclusão da redação proposta acima, poderia ser sanada a sua inconstitucionalidade material, vislumbrando o modelo ZFM e as peculiaridades do estado do Amazonas na concessão de incentivos fiscais de ICMS sem prévio convênio, bem como combater a guerra fiscal entre os Estados Federados, com base na LC 24/75.

²¹⁸ CHAAR, Diego Francivan dos Santos. CASTRO, Evelyn Vanelli de Figueiredo. SANDRINI, Marcela Dorneles. Guerra fiscal: reflexos sociojurídicos a partir da proposta de súmula vinculante n. 69 do Supremo Tribunal Federal. **Revista de direito financeiro e tributário**, 2023, p. 11. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/9594/pdf> Acesso em: 06 out. 2023.

²¹⁹ Ibid, p. 11.

²²⁰ Ibid, p. 15.

²²¹ Ibid, p. 12.

²²² Ibid, p. 14.

2.3.3. O ICMS sustentável e a Lei Estadual nº 5.750, de 23 de dezembro de 2021

A precípua função do tributo é arrecadar recursos para custear o Estado e assim poder realizar os encargos dos quais está incumbido, caracterizando, nesse caso, a função fiscal.

Quando o tributo tem finalidade diversa do que tão somente arrecadar e custear o Estado, mas, de provocar comportamentos para promover objetivos, princípios e valores insculpidos na CF/88, o tributo passa a ter função extrafiscal, compelindo no manejo de “figuras tributárias, diminuindo ou exasperando o *quantum* a pagar com o fito de obter resultados que transcendem o simples recolhimento do tributo, muito embora a instrumentação extrafiscal não signifique, necessariamente, perda de numerário”²²³.

Guilherme Pereira Dolabella Bicalho traça quatro características da extrafiscalidade, sendo a primeira: que esse meio indutor de comportamentos seja uma faculdade do Poder Legislativo; em segundo momento, tanto a extrafiscalidade quanto a fiscalidade sejam funções dos tributos; na terceira característica, aduz que “a extrafiscalidade é um elemento finalístico dos tributos, de modo que está relacionada ao cumprimento de uma pauta axiológica da Constituição”; e a quarta característica é que “a extrafiscalidade seja instrumento da atuação interventiva do Estado”²²⁴.

Quando se tratar de atuação em defesa do meio ambiente, o Estado pode atuar com “normas permissivas ou proibitivas, basicamente definidoras de instrumentos de comando e controle de emissões ou da limitação ao uso de recursos, da fiscalização e aplicação de sanção sobre os infratores e da imposição do dever de reparação do dano”²²⁵.

Por outro lado, o Estado pode atuar pela extrafiscalidade, com normas indutoras, manipulando “os instrumentos de intervenção em consonância com as leis que regem o funcionamento dos mercados, induzindo os agentes econômicos a determinados comportamentos que, na visão do Estado, sejam desejáveis”²²⁶.

Esse mecanismo indutor é o “tributo ambiental²²⁷”, sendo um instrumento de intervenção do Estado na economia, visando incentivar a proteção do meio ambiente, por meio

²²³ NAVARRO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 394.

²²⁴ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arras Editores, 2014, p. 165.

²²⁵ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 70.

²²⁶ Ibid, p. 70.

²²⁷ LUNELLI, Carlos Alberto. FRACALOSSO, Marcos. Tributo ambiental: os fins podem ser extrafiscais.

Constitucionalismo e Meio Ambiente, tomo 6: direitos fundamentais. CALGARO, Cleide. (Org.). PEREIRA, Agostinho Oli Koppe. (Org.). BRASIL, Deilton Ribeiro. (Org.). Porto Alegre: Editora Fi, 2021, p. 42-55. Disponível em: <https://www.editorafi.org/780constitucionalismo> Acesso em: 03 dez. 2022.

de oneração ou desoneração do contribuinte, sendo recompensado com um meio ambiente sadio, permitindo que o Estado deixe de dispensar recursos na área ambiental.

No estado do Amazonas, a Lei Estadual nº 5.750, de 23 de dezembro de 2021, fez diversas alterações na Lei nº 2.826, de 29 de setembro de 2003, que “regulamentou a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais, nos termos da Constituição do Estado do Amazonas”.

Dentre essas alterações, foi inserido o princípio do desenvolvimento sustentável no inciso V do artigo 2º da Lei nº 2.826/2003, pelo artigo 2º, inciso I da Lei nº 5.750/2021: “V - sustentabilidade - concessão como instrumento do desenvolvimento que satisfaça as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das futuras gerações de satisfazerem as suas próprias necessidades.”;

Também foi inserido o princípio do desenvolvimento sustentável no inciso IV no art.19, da Lei nº 2.826/2003, pelo art. 1º, inciso XII da Lei nº 5.750/2021, levando o contribuinte a observar as diretrizes do desenvolvimento sustentável em meio a sua atividade econômica.

Conforme se pode observar, a Lei nº 5.750/2021 alinhou diretamente a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais do Estado do Amazonas ao Art. 225 da Constituição Federal, e “mesmo indiretamente, é possível relacionar este mecanismo de política pública com as diretrizes das ODS 1 e 10 da Agenda 2030 da ONU”²²⁸.

Como visto anteriormente, o estado do Amazonas não se submete à celebração de convênio do CONFAZ para conceder incentivos fiscais de ICMS, podendo incentivar diretamente, por meio de lei estadual, que novas indústrias se instalem na ZFM.

Dentre outros incentivos, o estado do Amazonas pode conceder o incentivo fiscal de redução de base de cálculo do ICMS de 8,1% (oito inteiros e um décimo por cento) a 6,39% (seis inteiros e trinta e nove centésimos por cento), a depender do caso disposto no art. 18, “b”, incisos I e II, da Lei nº 5.750/2021.

Para obter o incentivo fiscal, a atividade econômica precisa se manter alinhada às diretrizes do desenvolvimento sustentável, especialmente com as normas de qualidade e meio ambiente, condições dignas e seguras de trabalho e responsabilidade social, visando o tripé: desenvolvimento econômico, proteção ambiental e desenvolvimento social.

²²⁸ CHAAR, Diego Francivan dos Santos. CASTRO, Evelyn Vanelli Figueiredo. Os incentivos fiscais no caminho do desenvolvimento sustentável na Amazônia. BÜHRING, Marcia Andrea (Coord.). CERDOTES, Angélica (Coord.). **Meio Ambiente, tecnologia e sustentabilidade**. IV Congresso Internacional de Direito e Inteligência Artificial (IV CIDIA). Belo Horizonte: Skema Business School, 2023, p. 95. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/s5y6p2k5/89dh7z4u/fP37WLNyL8heYYTu.pdf> Acesso em 26 set. 2023.

A política de incentivos fiscais do estado do Amazonas, conferida às empresas na Zona Franca de Manaus, justifica-se “em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos”, nos termos do art. 1º do DL 288/67, e para “buscar a preservação da floresta amazônica; proporcionar ocupação territorial de forma a garantir a preservação da segurança nacional nas áreas de fronteiras com outros países e fomentar o desenvolvimento socioeconômico do Estado”²²⁹.

Com a nova norma, o tributo em apreço pode ser caracterizado como um tributo ambiental, com função extrafiscal. Em que pese o ICMS ser iminentemente fiscal para o custeio do Estado, nada impede que esse tributo seja utilizado como estímulo indutor para preservação do meio ambiente, desenvolvimento social e desenvolvimento econômico²³⁰.

No Estado brasileiro, os “tributos ambientais” não se qualificam pelo princípio do “poluidor pagador”, mas pelo destino das receitas ou pelo emprego de isenções concedidas; e, mais recentemente, pelo princípio do “protetor-recebedor”, com devolução de créditos segundo a intervenção em finalidades ambientais protetivas”²³¹.

O estado do Amazonas parece ir na mesma linha de pensamento, adotando um tributo ambiental protetor, visando à redução de impacto ambiental preventiva, conforme cada atividade econômica, alinhado diretamente o tributo com o princípio do desenvolvimento sustentável e suas diretrizes, quais sejam, as 17 ODS da AGENDA 2030 e o Art. 225 da CF/88.

²²⁹ RIBEIRO, Alísio Cláudio Barbosa. Os Princípios da política Estadual de Incentivos Fiscais. **Estudos de Direito tributário**. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. (Coord.). Manaus: Caminha Consultoria Empresarial, 2006, p. 46.

²³⁰ CHAAR, Diego Francivan dos Santos. CASTRO, Evelyn Vanelli Figueiredo. Os incentivos fiscais no caminho do desenvolvimento sustentável na Amazônia. BÜHRING, Marcia Andrea (Coord.). CERDOTES, Angélica (Coord.). **Meio Ambiente, tecnologia e sustentabilidade**. IV Congresso Internacional de Direito e Inteligência Artificial (IV CIDIA). Belo Horizonte: Skema Business School, 2023, p. 95. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/s5y6p2k5/89dh7z4u/fP37WLNyL8heYYTu.pdf> Acesso em 26 set. 2023.

²³¹ TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. **Da extrafiscalidade**. PIRES, Manuel (Coord.). Lisboa: Editora Universidade Lusíada, 2011. p. 99.

CAPÍTULO 3 – A REFORMA TRIBUTÁRIA E OS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Com a finalidade de reformar o Sistema Tributário Nacional, foram apresentadas três Propostas de Emenda Constitucional, que são a PEC 45/2019, a PEC 110/2019 e a PEC 46/2022.

Ambas contém particularidades, sendo que a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019 têm o objetivo inicial de criar um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) como nas comunidades europeias, em conjunto com um imposto seletivo, dentre outras situações.

Já a PEC 46/2022 tem a finalidade precípua de simplificar a legislação do ICMS e do ISS, com o objetivo central de eliminar a guerra fiscal por meio de uma interpretação uniforme dos impostos, além de facilitação da simplificação da cobrança dos tributos.

No Senado, houve o apensamento da PEC 110/2019 e da PEC 46/2022 junto à PEC 45/2019, por ser o texto mais avançado, com extração das disposições das outras duas propostas apensadas, além de debates e audiências públicas em sua tramitação.

Como a PEC 45/2019 absorveu as demais propostas, torna-se importante analisar o contexto da reforma tributária com a criação do IBS, da CBS, da CIDE-ZFM/ALC, do IS, do Comitê Gestor do IBS, do Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Amazonas e do Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e Amapá.

Além da abordagem dos novos institutos, será realizado breve introito histórico das Reformas Tributárias no Brasil. Em seguida, será tratado sobre o federalismo fiscal brasileiro e a Reforma Tributária, e no fim do presente Capítulo, haverá a abordagem sobre os possíveis impactos da Reforma Tributária na ZFM.

3.1.As Propostas de Reforma Tributária

Durante o período imperial no Brasil, a maior fonte de receitas era da exportação, chegando o II a corresponder ao montante de 2/3 das receitas públicas. A CF/1891 adotou o sistema tributário imperial, mas, com a adoção do federalismo, tornou-se necessário conferir autonomia financeira aos entes estaduais e municipais.

A União era competente sobre o II com direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago II, taxas de selo, nos termos do art. 7º da CF/1891.

Aos estados, foi atribuída a competência sobre o IE de sua própria produção, “impostos sobre imóveis rurais e urbanos, sobre transmissão de propriedade, sobre indústrias e profissões”. Além de “taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia; e contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios”, conforme o art. 9º da CF/1891.

Aos municípios, era assegurada autonomia financeira pelo art. 68 da CF/1891, determinando aos estados se organizarem de forma que assegurassem “a autonomia dos municípios em tudo quanto dissesse respeito ao seu peculiar interesse”.

Em seguida, foi criado o Imposto sobre Vendas Mercantis da União, sendo denominado posteriormente pela CF/1934 como Imposto sobre Venda e Consignações, além de atribuir competência tributária do imposto aos estados.

Antes da CF/1934, o II correspondia ao valor de 50% das receitas da União, enquanto o imposto de consumo era de 10%, e para os estados, o IE correspondia ao montante de 40% da base de arrecadação. Para os municípios, era o imposto sobre indústria e profissões²³².

No regime da CF/1934, houve grandes impactos sobre o STN da época, conferindo à União a competência sobre o II, o imposto sobre o consumo de quaisquer mercadorias, o IR, o imposto de transferência de fundos ao exterior e o imposto sobre atos regulados por lei federal, taxas telegráficas e postais, por meio de seu art. 6º.

Os estados ficaram precipuamente com a competência sobre o ITR, ITCM, ITBI, consumo de combustíveis, IE, imposto de indústrias e profissões, e o IVC, além de taxas de serviços estaduais, nas disposições do art. 8º da Carta de 1934.

Os municípios ficaram competentes para instituir o imposto de licenças, IPTU, imposto sobre diversões públicas e imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais, além de taxas sobre serviços municipais, em conformidade com o art. 13, §2º da CF/34.

Outra grande novidade da época, foi a repartição de receitas, cabendo aos estados entregar 30% da arrecadação à União, e 20% aos municípios originários da arrecadação.

Em 10/11/1937, foi promulgada a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, realizando poucas alterações no STN, retirando dos estados a competência do consumo de combustíveis de motor de explosão. Os municípios perderam a competência das rendas das propriedades rurais, sendo a competência atribuída aos estados, sem repartição de receitas. As Leis Complementares de nº 3 e nº 4 de 1940 vedaram as atribuições dos estados sobre carvão

²³² VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro e Brasília: Serviço Editorial IPEA, 1998, p.3. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf Acesso em: 19 nov. 2023.

mineral, combustíveis e lubrificantes líquidos, tornando o IVC a principal fonte de receita dos entes estaduais, na casa dos 45% de sua arrecadação, enquanto o IE passou a ser de 10% de suas receitas.

Na década de 60, o IVC representava 60% das receitas dos estados, e nos municípios, o imposto sobre indústrias e profissões e o IPTU correspondiam respectivamente a 40% e 30% das receitas²³³.

A CF/1946 aumentou o elenco de tributos dos municípios, passando a terem competência sobre o imposto do selo municipal e o imposto de indústria e profissões. Ademais, na repartição de receitas, com exceção das capitais, os municípios passaram a perceber 10% do IR e 30% do excesso de arrecadação estadual no município. A competência residual passou a ser da União e dos Estados, devendo estes últimos entregar 20% da arrecadação à União e 40% aos municípios²³⁴.

Não é de hoje que Emendas Constitucionais reformam o STN, como a EC nº 5, que atribuiu aos municípios 10% da arrecadação do imposto sobre o consumo e 15% do IR, além de transferir aos municípios o ITBI e o ITR, que retornou à competência da União pela EC nº 10, com o repasse do produto da arrecadação ao município de origem.

A tentativa da CF/1946 de reforçar a autonomia municipal não se concretizou devido à maioria dos estados não transferirem aos municípios os 30% do excesso da arrecadação, e devido às cotas do IR começarem a ser distribuídas em 1948, calculadas no ano anterior para repasse no ano seguinte, resultando no recebimento de valores corroídos pela inflação, com cotas distribuídas igualmente entre os municípios, gerando desmembramentos e crescimento dos entes municipais, que passaram de 1669 em 1945 para 3924 em 1966, deixando a maioria dos municípios a dependerem das transferências da União, além da aceleração da inflação entre as décadas de 50 e 60, prejudicando a receita de IPTU que dependia do fisco municipal para avaliação dos imóveis, reduzindo a arrecadação dessa gama de impostos de 33% em 1960 para 20% em 1966²³⁵.

²³³ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro e Brasília: Serviço Editorial IPEA, 1998, p.5. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf Acesso em: 19 nov. 2023.

²³⁴ Ibid., p.5.

²³⁵ Ibid., p.6.

Entre 1946 e 1966, cresceu a importância dos impostos sobre o consumo, sendo o IC responsável por 45% das receitas da União, o IVC por 90% das receitas dos Estados, e os municípios encontrando no imposto de indústria e profissões cerca de 45% de suas receitas²³⁶.

A Reforma Tributária de 1966, promovida pela EC nº 18 de 1/12/1965, sob vigência da CF/1946, incorporou-se à CF/1967, além de ser criada em 25/10/1966 a Lei nº 5.172, dispendo sobre o Sistema Tributário Nacional, instituindo normas gerais de direito tributário, aplicáveis à União, Estados e municípios, denominado pelo art. 7º do Ato Complementar de nº 36 de 13/03/1967, como Código Tributário Nacional.

O IC na época já incomodava os empresários no Brasil, pois “atingia os produtos semiacabados e depois os acabados, sem consideração da tributação anterior”, tributando toda a cadeia produtiva com cumulatividade, “o mesmo ocorria com o IVC do produtor até a venda do retalhista”.²³⁷

Na Reforma Tributária de 66, promovida pela EC nº 18/65, o IC deixou de incidir sobre a produção, resultando na criação do IPI com as funções de essencialidade e não cumulatividade, ocorrendo ainda a reformulação do IR da União, a extinção do IVC e a criação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes (ICM), de competência dos estados, sob a regra da não cumulatividade, além de atender ao desejo do Estado brasileiro na época, similar aos dias atuais, visando garantir o aumento das receitas, melhorar a eficiência arrecadatória, instituir novos estímulos de investimentos, rever legislações federais, eliminar alguns impostos, substituir outros e unificar diversos²³⁸.

Em 1967, o Brasil passou a ter o STN mais moderno do mundo, extinguindo uma gama de tributos, passando a União a ter competência sobre II, IE, ITR, IR, IPI, IOF, imposto sobre lubrificantes e combustíveis, imposto sobre a comunicação e transportes, imposto sobre a energia elétrica, imposto sobre minerais do país; aos estados competia o ICM e o ITCMD; e aos município o IPTU e o ISS.

A Reforma Tributária de 66 foi revolucionária, principalmente pela mudança da base de incidência, presidida anteriormente pelos “impostos sobre vendas e consignações e no imposto

²³⁶ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro e Brasília: Serviço Editorial IPEA, 1998, p.6. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf Acesso em: 19 nov. 2023.

²³⁷ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**: CTN comentado. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 762.

²³⁸ VARSANO, op. cit., 1998, p. 9.

sobre indústrias e profissões, passando para um sistema de bases de incidência de natureza econômica, capaz de medir a capacidade contributiva”²³⁹.

Aumentando a sua base tributária, a União criava em 1974 o PIS (LC nº 19/74), e, em 1982, o FINSOCIAL (DL nº 1.940/82), marcando o ressurgimento da cumulatividade no país. Com o fim do milagre brasileiro, o STN começava a enfraquecer com a excessiva concessão de incentivos fiscais corroendo a arrecadação, resultando na LC 24/75, pouco respeitada pelos estados na concessão de incentivos fiscais de ICM²⁴⁰.

Com a promulgação da CF/88, houve a sistematização do STN na própria Constituição, prevendo as regras de competência, limitações ao poder de tributar, princípios, imunidades, recepções do CTN, da LC 24/75, da ZFM, dentre outros institutos compatíveis com a CF/88.

Com a mudança na base de tributação, a guerra fiscal, a constante necessidade de eficiência na arrecadação e a maçante tributação sobre o consumo, tornou-se unânime a necessidade de uma reforma tributária nos tempos atuais.

Em que pese esse consenso, “a União diz que quer a reforma, mas não abre mão de um centavo da sua arrecadação extraordinária; os estados e municípios a querem para arrecadar mais; os contribuintes, para pagar menos tributos”²⁴¹.

Sendo assim, a reforma tributária, com a EC nº 132/2023, promovida pelas PECS 46/2022 e 110/2019 apensadas à PEC 45/2019, encontra diversos desafios a serem superados, como a redução das desigualdades regionais, findar a guerra fiscal e racionalizar o STN.

3.3.1. PEC Nº 45 de 2019 e a EC nº 132 de 20/12/2023

A Proposta de Emenda Constitucional de nº 45/2019, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi, foi apresentada à Câmara dos Deputados em 03/04/2019, onde tramitou quatro anos até sua aprovação, em 07/07/2023, sendo remetida ao Senado Federal em 03/08/2023, recebendo diversas alterações, com aprovação pelo Senado em 08/11/2023, sendo remetida

²³⁹ SANTOS, Lucas Siqueira dos. **Reforma Tributária no Brasil**: histórico, necessidades e propostas. Orientadora: PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Dissertação. (Mestrado em Direito). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2015, p. 37. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/handle/10438/13965> Acesso em: 19 nov. 2023.

²⁴⁰ VARSANO, op. cit., 1998, p.10.

²⁴¹ MANEIRA, Eduardo. LIMA, Daniel Serra. 30 anos da Constituição: Sistema Tributário Nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consumo. Rio de Janeiro: **Revista da Faculdade de Direito da UERJ – RFD**, nº 34, 2019, p. 60. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/39459/0> Acesso em: 18 nov. 2023.

novamente para a Câmara dos Deputados em 14/11/2023, para deliberação final, seguindo o rito do art. 60 da CF/88, resultando na promulgação da EC nº 132 de 20/12/2023.

O texto inicial da PEC 45/2019 apresentado à Câmara dos Deputados não fazia qualquer menção à ZFM ou aos dispositivos do ADCT que regem o modelo econômico, além de afirmar que o IBS não seria objeto de “isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros” no Art. 152-A, §1º, inciso V, sendo omissa quanto aos incentivos fiscais concedidos à ZFM, mas previa que o IBS não incidiria sobre as exportações, assegurando a manutenção dos créditos (Art. 152-A, §1º, IV), deixando de observar a ficção de extraterritorialidade aplicada à ZFM.

O modelo original da PEC 45/2019 não definia expressamente a competência da instituição do IBS, deduzindo ser LC Federal a norma instituidora, podendo os entes federados atuarem por meio da alteração das alíquotas do imposto, sendo extintos o IPI, ICMS, ISS, COFINS e o PIS, tornando todos em um único IBS.

Os defensores do modelo original entendiam que o imposto nacional deveria seguir os moldes do ICMS, com não cumulatividade e adoção de créditos, simplificando, de forma eficiente, o STN, diminuindo a carga tributária e praticamente eliminando a guerra fiscal²⁴².

Defensor de um IVA nacional, Ives Gandra alega que a maioria dos países da União Europeia conta com um único imposto sobre o valor agregado, sobre a circulação de bens e serviços, enquanto no Brasil se tem o PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS e CIDES, levando o contribuinte a estudar diversas legislações para entender cada regime próprio e assim conseguir atender as obrigações tributárias, o que, no Brasil, dispense de 2600 horas para o seu cumprimento, enquanto na Alemanha, o tempo seria de 100 horas, e nos Estados Unidos, 300 horas, sendo que, em média, os países da América Latina dispendem de 500 horas para tal finalidade²⁴³.

De outro lado, havia quem fosse contra a proposta, contestando ausência de “segurança jurídica com relação à alíquota única e uniforme que será utilizada para o IBS (de forma a compensar as receitas decorrentes dos tributos excluídos do sistema)”²⁴⁴.

²⁴² MANEIRA, Eduardo. LIMA, Daniel Serra. 30 anos da Constituição: Sistema Tributário Nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consumo. Rio de Janeiro: **Revista da Faculdade de Direito da UERJ – RFD**, nº 34, 2019, p. 63. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/39459/0> Acesso em: 18 nov. 2023.

²⁴³ MARTINS. Ives Gandra. Reforma Tributária. **XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Racionalização do Sistema Tributário**. CARVALHO, (Coord.) Paulo de Barros. São Paulo: Editora Noeses, 2017. p. 511. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/04/Ives-Gandra.pdf> Acesso em: 18 nov. 2023.

²⁴⁴ LEÃO, Martha. Reforma Tributária no Brasil: entre a promessa e a realidade. Santa Catarina: **Cadernos Do Programa De Pós-Graduação Em Direito – PPGDir./UFRGS**, Volume XIX, nº 2, 2019, p. 162. Disponível em: <https://doi.org/10.22456/2317-8558.96718> Acesso em: 18 nov. 2023.

Por sua vez, há quem fosse a favor de dois IBS, um federal e outro estadual (IVA dual), de autonomia compartilhada entre estados e União, tornando as normas mais estáveis, com cooperação administrativa, devendo os estados negociarem com os municípios a incorporação do ISS para estes não sofrerem prejuízos, além de diminuir a quantidade de alíquotas, implantando o princípio do destino, uniformizando regras do IBS estadual, distribuição das bases produtivas, sanando as desigualdades regionais²⁴⁵.

Apesar de não revogar os artigos 40 e 92-A do ADCT, o texto base da PEC 45/2019 colocava em xeque a ZFM ao não observar seu diferencial competitivo e os incentivos fiscais que abrangem o modelo, mas possibilitava a discussão judicial sobre concessão de benefícios fiscais acerca das remessas ao exterior, em consonância com o art. 4º do DL 288/67 e a ficção de extraterritorialidade aplicada à sua região.

Durante o trâmite da PEC 45/2019 na Câmara dos Deputados, houve maior debate sobre a proposta, criando o Imposto Seletivo (IS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), ambos de competência da União, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

O IBS e a CBS “terão os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos, e as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento”²⁴⁶, visando simplificar o sistema tributário.

Dentro da proposta, foi inserido o artigo 92-B, que ordenava as leis instituidoras do IBS e da CBS a estabelecerem os mecanismos necessários para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à ZFM pelos artigos 40 e 92-A do ADCT e das ALC existentes até 31.05.2023.

No §1º do art. 92-A, previa-se a utilização de instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros, inclusive a ampliação da incidência do IS, garantindo tratamento diferenciado aos produtos oriundos da ZFM e ALC.

²⁴⁵ LEMES, Narcilene Moreira Machado. **Federalismo fiscal e aplicabilidade do princípio da redução das desigualdades regionais**. Curitiba: Editora CRV, 2019, p. 89-90.

²⁴⁶ BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) nº 88, de 2023. **Da Comissão de Constituição, Justiça e cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, que Altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga.. Brasília, DF: Senado Federal, 2023, p. 7. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em: 15 nov. 2023.

O §2º do art. 92-A dispunha que LC instituiria o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, constituído com recursos e gerência da União, visando o desenvolvimento e a diversificação do estado amazonense.

Os §§ 3º e 4º do art. 92-A previa expressamente que LC regulamentaria a compensação da perda de arrecadação do estado do Amazonas, bem como os recursos adicionais que o fundo poderia ter em contrapartida à redução dos benefícios.

Depois da aprovação na Câmara dos Deputados, a PEC 45/2019 foi remetida ao Senado Federal, que a recebeu em 03/08/2023, sendo apensadas às PECS 110/2019 e 46/2022, juntamente ao trâmite da PEC 45/2019 no dia 08/08/2023.

Após diversos debates, audiências públicas e mais de 800 emendas à PEC 45/2019, finalmente se chegou ao texto-base da Reforma Tributária, que foi deliberado novamente pela Câmara dos Deputados, seguindo o rito do art. 60, §3º da CF/88, resultando na promulgação da EC nº 132 de 20/12/2023, podendo impactar não só a ZFM e as ALC, mas o Brasil, empresários, consumidores e investidores estrangeiros.

Os objetivos centrais da Reforma Tributária estão claros no relatório do Senador Eduardo Braga, que são, “simplificação, justiça tributária e limitação ao aumento da carga sobre os contribuintes”, não tendo como objetivo a redução do “ônus fiscal”²⁴⁷.

O relatório do Senado conclui que a PEC avança na direção da simplificação do STN, combatendo a sonegação fiscal, possibilitando o fim da cumulatividade, o cessar da guerra fiscal, a desoneração das exportações, além “do tratamento equânime dos diversos setores econômicos, do fortalecimento do federalismo fiscal, da redução do contencioso administrativo e judicial, da defesa da justiça social e da preservação do meio ambiente”²⁴⁸.

A EC 132/2023, traz importantes avanços STN, como a alíquota zero na cesta básica nos termos do art. 8º, parágrafo único e a tributação do IPVA sobre a “propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos” do art. 155, §6º, III, realizando um dos seus princípios, qual seja, justiça tributária do art. 145, §3º, que também prevê o princípio da simplicidade, da transparência, da cooperação e do meio ambiente, da atenuação da regressividade no §4º do art. 145, além da sustentabilidade ambiental no art. 43, §4º.

²⁴⁷ BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) nº 88, de 2023. **Da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, que Altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.** Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023, p. 9 e 160. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em: 15 nov. 2023.

²⁴⁸ Ibid. p. 49.

Além dessas situações, o art. 9º da PEC 45/2019 também possibilita, por meio da LC do IBS e da CBS, a redução de 60% do IBS sobre diversos produtos e serviços, como:

Art. 9º (...)

I – serviços de educação; II – serviços de saúde; III – dispositivos médicos; IV – dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; V – medicamentos; VI – produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; VII – serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano; VIII – alimentos destinados ao consumo humano; IX – produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda; X – produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura; XI – insumos agropecuários e aquícolas; XII – produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional; XIII – bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética

Após as deliberações no Senado, a PEC 45/2019 foi remetida à Câmara dos Deputados, promulgando a Emenda Constitucional de nº 132 de 20/12/2023, alterando o Sistema Tributário Nacional, instituindo em seu regime de transição o imposto sobre bens e serviços – IBS (art. 156-A), a contribuição sobre bens e serviços – CBS (art. 195, V) e o imposto sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente – IS (art. 153, VIII), extinguindo PIS, COFINS, ICMS e o ISS.

O texto enviado à Câmara chegou a prever a contribuição de intervenção do domínio econômico sobre importação, produção ou comercialização de bens que tenham industrialização incentivada na ZFM ou nas ALC – CIDE-ZFM/ALC (art. 92-B, §1º), que foi suprimido pelos deputados na EC 132/2023, mantendo o IPI sobre produtos e incentivos na ZFM.

3.1.1.1. O Imposto sobre Bens e Serviços

O IBS visa à extinção do ICMS e do ISS, sendo instituído por meio de LC, tendo a competência compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e municípios, sendo informado pelo princípio da neutralidade, segundo o Relator no Senado:

Trata-se de princípio central para um imposto sobre valor agregado de base ampla. Toda sua sistemática de funcionamento deve ser pensada para não interferir nas decisões dos agentes econômicos, não somente em relação ao amplo creditamento, mas também no desenho dos regimes específicos, na desoneração de bens de capital, no tratamento isonômico na importação e na exportação, etc. Em todos esses

momentos, o princípio da neutralidade deve orientar o legislador e a administração tributária²⁴⁹.

Eduardo Maneira e Daniel Serra Lima explicam que a neutralidade deveria nortear o mercado com as leis da livre concorrência e da competitividade, levando o empresário a escolher o estado que quer se instalar com base no “clima, a infraestrutura local, o nível de educação e de saúde pública daquela região, bem como as questões de logística, como por exemplo, a localização à beira mar ou continental”, e não com base na carga tributária sobre o consumo, “ou seja, daqueles impostos em que o consumidor é quem arca com o peso do tributo, deveria ser indiferente para as decisões empresariais”²⁵⁰.

O IBS “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, na importação de “bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica”, ainda que não seja contribuinte habitual, conforme os incisos I e II do §1º do art. 156-A da EC 132/2023.

Não incidirá nas exportações, assegurado o direito ao crédito na operação; terá legislação única e uniforme em todo o território nacional; cada ente fixará sua alíquota por meio de lei específica, sendo a mesma para todas as operações; será cobrado pelo somatório das alíquotas estaduais e municipais de destino, obedecendo ao princípio da não cumulatividade; nos termos dos incisos III, IV, V, VI, VII, VIII do §1º do art. 156-A da EC 132/2023.

O IBS não integrará a base de cálculo do IS, da CBS, do PIS e da COFINS e nem do próprio IBS, conforme o art. 156-A, §1º, IX, da EC 132/2023.

Por sua vez, o IPI, o ICMS, o ISS, o PIS e a COFINS não incidirão na base de cálculo do IBS, com base no art. 133 do ADCT, introduzido pela EC 132/2023.

O inciso X do §1º do art. 156-A veda a concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais, possibilitando exceções constitucionais, como no caso da alíquota zero sobre a cesta básica do art. 8º da EC 132/2023.

²⁴⁹ BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) nº 88, de 2023. **Da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, que Altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.** Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023, p. 22. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em: 15 nov. 2023.

²⁵⁰ MANEIRA, Eduardo. LIMA, Daniel Serra. 30 anos da Constituição: Sistema Tributário Nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consumo. Rio de Janeiro: **Revista Da Faculdade De Direito Da UERJ – RFD**, nº 34, 2019, p. 70. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/39459/0> Acesso em: 18 nov. 2023.

O § 1º do art. 156-A ainda prevê o princípio da transparência no inciso XIII, com a informação do IBS na nota fiscal e a imunidade do inciso XI sobre a radiodifusão de som e imagem de forma gratuita.

O inciso XII do dispositivo em comento prevê que resolução do Senado Federal fixará a alíquota de referência do IBS para cada esfera federativa, conforme será disciplinado por LC.

Com a finalidade de acabar com a guerra fiscal, retirou-se do IBS a possibilidade de ser utilizado na política de incentivos fiscais pelos estados.

É certo que os entes estaduais desrespeitam as regras constitucionais e legais para a concessão de incentivos fiscais, resultando na guerra fiscal, mas a proibição da concessão de incentivos fiscais e a “impossibilidade do uso extrafiscal do tributo para o desenvolvimento dessas regiões mais afastadas do centro consumidor do país ataca meramente uma consequência do problema, mas não a sua causa”, pois “o Brasil precisa de benefícios fiscais porque possui uma notória desigualdade entre as suas regiões”²⁵¹.

Há a necessidade de realizarem-se ajustes para coibir os abusos nas concessões unilaterais de incentivos fiscais, mas isso não altera o fato de a concessão de benefícios fiscais seguir atual em nossa realidade, como exemplo, “a completa incompatibilidade do modelo previsto para o IBS com a Zona Franca de Manaus, cujas vantagens tributárias foram prescritas pela própria Constituição, o que revela verdadeira imunidade”²⁵².

O princípio da origem instituído no IBS poderá ajudar na redução das desigualdades regionais, pois, atualmente, o princípio da origem favorece o local de fabricação e produção do bem, e não o local de destino, de consumo, aumentando a receita dos “estados exportadores. E onde aqueles são consumidos, não se gera a respectiva receita para o estado no qual se conclui a operação, a atividade econômica”²⁵³.

Ora, mas o consumo interno necessita de incentivos fiscais para a manutenção de indústrias e bens ou serviços em sua localidade, afinal de contas, o estado precisa de empresas em seu território para gerar emprego e renda para que haja o consumo.

Sendo assim, somente a União poderá ter um imposto seletivo e extrafiscal, deixando o IBS não somente neutro na questão da escolha do empresário em se instalar em determinada

²⁵¹ LEÃO, Martha. Reforma Tributária no Brasil: entre a promessa e a realidade. Santa Catarina: **Cadernos Do Programa De Pós-Graduação Em Direito – PPGDir./UFRGS**, Volume XIX, nº 2, 2019, p. 165. Disponível em: <https://doi.org/10.22456/2317-8558.96718> Acesso em: 18 nov. 2023.

²⁵² Ibid, p. 166.

²⁵³ ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2005, p. 72.

região, mas também neutro no sentido de não ser uma norma indutora, diga-se, sem extrafiscalidade.

Estando o estado da ZFM privilegiado com a possibilidade de utilizar instrumentos econômicos, fiscais e financeiros de IBS, por meio do art. 92-B, § 1º do ADCT.

3.1.1.2. O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços

A arrecadação, compensação e distribuição do produto da arrecadação do IBS entre Estados, Distrito Federal e municípios será realizada pelo Comitê Gestor do IBS, conforme previsto no § 4º, inciso I e II do art. 156-A e inciso II do art. 156-B, ambos da EC 132/2023, cabendo à LC as regras de distribuição do produto de arrecadação do imposto, nas linhas do inciso I do §5º do art. 156.

Cabe ainda ao Comitê Gestor “editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; decidir o contencioso administrativo”, conforme os incisos I e II do art. 156-B.

Nos termos do § 1º do art. 156-B, o Comitê Gestor será “entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira”.

O § 2º do art. 156-B atribui à LC a forma como os Estados, DF e municípios serão representados de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor, assegurando a alternância em sua presidência entre o conjunto de seus estes participantes, financiado pelos entes em percentual a ser estipulado. O controle externo será realizado pelos Estados, DF e municípios. A fiscalização, a cobrança e a representação judicial ou administrativa ficam a cargo das fazendas estaduais e municipais, e das respectivas procuradorias estaduais e municipais. Ainda há a previsão da criação do regimento interno do Comitê.

A participação dos entes federativos nas deliberações do Comitê Gestor será composta por 27 membros, representando cada Estado e o DF, 27 membros representando os municípios e o DF, sendo: 14 representantes, com base nos votos de cada município, com valor igual para todos; e 13 (treze) representantes, com base nos votos de cada município, ponderados pelas respectivas populações.

O §4º e incisos da norma em comento regula as deliberações do Comitê Gestor, havendo aprovação se a votação for cumulativamente em relação aos Estados e DF: a maioria absoluta de seus representantes; e de representantes dos Estados e do DF que correspondam a mais de

50% (cinquenta por cento) da população do país; e em relação aos municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.

Se por um lado a criação do Comitê Gestor prevê resolver a guerra fiscal, por outro lado não vislumbrou possível fragilização do pacto federativo, uma vez que as diferenças populacionais dos entes políticos estaduais e municipais é gigantesca entre as regiões do Brasil.

Só os estados do sudeste já compõem cerca de 40% da população brasileira (89.632.912), colocando os demais entes à disposição destes no que tange ao critério populacional. Segundo o IBGE, o estado de São Paulo (46.649.132) é o mais populoso do Brasil, colocando a Região Norte em desigualdade nas deliberações (18.906.962), demonstrando o alto poder político que o estado de São Paulo terá no Comitê²⁵⁴.

O Comitê Gestor do IBS irá substituir o Conselho Nacional de Política Fazendária, que, segundo André Elali, é uma anomalia do ordenamento jurídico, similar ao Bundesrat da Alemanha, onde os estados são representados diretamente, formando um outro órgão legislativo. No CONFAZ, os estados são representados pelos Secretários de Fazenda, com a participação do Governo Federal, com competência atípica para auxiliar na produção de normas infralegais, e sua principal atribuição é a de celebrar convênios para o controle e concessão de incentivos fiscais de ICMS com base na LC 24/75²⁵⁵.

Segundo o grupo de trabalho do TCU que enviou o relatório de estudo ao Relator no Senado, as diferenças entre o CONFAZ e o Comitê Gestor são que o Comitê realizará somente a competência tributária ativa, executando apenas a LC e as leis das alíquotas dos estados, e o CONFAZ celebra convênios para conceder ou revogar “isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da CRFB/1988 e Lei Complementar 24/1975), normas primárias que inovam na ordem jurídica, principal centro da guerra fiscal”²⁵⁶.

Ora, a capacidade tributária ativa está consubstanciada nas funções de arrecadar, fiscalizar e editar regulamento único, uniformizando a interpretação e a aplicação da legislação do IBS, e ainda, decidir o contencioso administrativo sobre o imposto. Certamente são atribuições que não se limitam tão somente à aplicação de leis.

²⁵⁴ IBGE. **Estimativas da população residente no Brasil e unidades da Federação com data de referência em 1º de julho de 2021**. Disponível em:

https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/POP2021_20230710.pdf Acesso em: 26 nov. 2023.

²⁵⁵ ELALI, André. O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional. São Paulo: MP, 2005, p. 73 - 74.

²⁵⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Grupo de Trabalho da reforma tributária. **Resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária**. Brasília: Segecex, p. 101. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/resultados-do-grupo-de-trabalho-sobre-a-reforma-tributaria-8A81881F8A588DD8018AF6C47BEC731B.htm> Acesso em: 12 dez. 2023.

O novo modelo de gestão da competência compartilhada também se aproxima ao Bundesrat, onde a Câmara Alta (similar ao Senado) não é eleita pelo povo, e sim indicada pelo governo, criando um cenário político em que o poder executivo produz mais de 60% das normas alemãs, buscando sempre ter unanimidade em suas deliberações²⁵⁷.

No caso do Comitê Gestor, o que se terá é o favorecimento de determinadas regiões mais populosas e desenvolvidas, em detrimento das menos desenvolvidas, deixando em xeque a redução das desigualdades regionais.

Outro ponto de destaque é que se atribui ao Comitê Gestor exatamente parte da competência legislativa para editar regulamento único, uniformizar interpretação, além de ser um órgão de decisão administrativa contenciosa, com votações possíveis de serem realizadas com 50% mais 1, dentre outros critérios de votação, em detrimento da unanimidade prevista no CONFAZ, que dava o mesmo valor de voto para todos os entes, colocando a Região Norte em desigualdade no voto contra qualquer região do Brasil, pois representa menos de 10% (18.906.962) da população brasileira (213.317.639)²⁵⁸.

Além disso, a PSV nº 69 poderia findar a guerra fiscal, merecendo ser alterada somente para abrir exceção no que tange à prerrogativa do estado do Amazonas de conceder incentivos fiscais de ICMS sem prévio convênio, nos termos da LC 24/75.

A competência tributária fica relativizada, engessando os estados em suas políticas tributárias de IBS, não podendo conceder e nem deliberar sobre incentivos fiscais, ficando somente com a fixação de alíquotas e sequer podendo realizar a arrecadação que ficará a cargo do Comitê, que distribuirá o produto da arrecadação conforme será previsto em LC, editará regulamento único e uniformizará a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, decidindo ainda o contencioso administrativo.

3.1.1.3. O Imposto Seletivo da União e o IPI na ZFM

O IS da União, disposto no art. 153, VIII, terá incidência sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar”.

²⁵⁷ PRADO, Sérgio. Desafios e perspectivas do federalismo fiscal brasileiro. P. 214. **Federalismo fiscal Brasil – Alemanha**. (Org.) CAMPOS, Cesar Cunha. (Org.) MENDES, Gilmar Ferreira. São Paulo: FGV projetos, 2016, p. 212.

²⁵⁸ IBGE. **Estimativas da população residente no Brasil e unidades da Federação com data de referência em 1º de julho de 2021**. Disponível em: https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/POP2021_20230710.pdf Acesso em: 26 nov. 2023.

O imposto seletivo não incidirá sobre as exportações e nem nas operações de energia elétrica e telecomunicações, nos termos do art. 153, VIII, §6º, I da EC 132/2023.

Incidirá uma única vez sobre o bem e serviço, não integrando sua base de cálculo, mas integrará a base de cálculo do ICMS, do ISS, do IBS e da CBS, além de poder ter a mesma base de cálculo e fato gerador de outros tributos, com alíquotas fixadas por meio de LO, sendo cobrada na extração com alíquota máxima de 1%, conforme as disposições dos incisos I ao VII do § 6º do art. 153, VIII da EC 132/2023.

O §6º do art. 153 da PEC 45/2019 previa expressamente que o IS teria a finalidade extrafiscal, sendo suprimido o termo “terá finalidade extrafiscal” na Câmara dos Deputados.

Martha Leão chegou a questionar a suposta extrafiscalidade do IS, pois “os tributos extrafiscais não servem, pelo menos até hoje no Brasil, apenas para desestimular condutas”, pelo contrário, a extrafiscalidade está no campo da recomendação, atuando como estímulos e desestímulos, com o objetivo de interferir no comportamento do sujeito passivo, “acenando com uma vantagem econômica em favor da pessoa sujeita à imposição”²⁵⁹.

A doutora em direito tributário pela USP ainda aponta que o IS é um verdadeiro “cheque em branco” para a União decidir quais bens, serviços e direitos estarão sujeitos à alíquota seletiva, possibilitando à União esvaziar o IBS por meio do IS²⁶⁰.

E isso é possível de ser detectado, uma vez que a gama de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente vai desde o desodorante aerossol aos veículos automotores, do refrigerante à cerveja, do açúcar ao adoçante, dentre outros produtos e serviços²⁶¹.

²⁵⁹ LEÃO, Martha. Reforma Tributária no Brasil: entre a promessa e a realidade. Santa Catarina: **Cadernos Do Programa De Pós-Graduação Em Direito – PPGDir./UFRGS**, Volume XIN, nº 2, 2019, p. 164. Disponível em: <https://doi.org/10.22456/2317-8558.96718> Acesso em: 18 nov. 2023.

²⁶⁰ A tributarista ainda contesta o IS: Logo, as considerações anteriores demonstram que também este ponto é problemático na reforma tributária em discussão. A abertura concedida pelo texto constitucional proposto para um tributo seletivo, de competência da União, para desestimular o consumo de bens, serviços e direitos, é genérica, sem qualquer tipo de critério ou limitação ao exercício deste poder de tributar fora dos parâmetros propostos pela própria reforma tributária, para quem a tributação sobre o consumo seria, a partir dessa proposta, *simplificada, racional e eficiente*. Ibid., p. 167.

²⁶¹ Como exemplo do refrigerante: Tanto os ossos quanto os dentes humanos ficam danificados com a presença e consumo de refrigerantes, principalmente os que adotam a cola como componente básico para a sua fabricação. A coca-cola, por exemplo, é a mais corrosiva entre todas as outras marcas de refrigerantes produzidas no Brasil. Os malefícios são inúmeras vezes maiores do que os benefícios, ao consumir tais produtos industrializados. FIALHO, Marcelito Lopes. REIS, Karina Pregolato. OLIVEIRA, Ricardo Bezerra de. Franco, Márcia Villar. SANTOS, Haroldo Lima. Fatores de Riscos à saúde por ingestão excessiva de refrigerantes e as suas principais doenças causadas ao ser humano. Olímpia: **Intraciência Revista Científica da Faculdade do Guarujá**, 2019, p. 7. Disponível em: https://uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20190312104438.pdf Acesso em: 27 nov. 2023.

No entanto, parece que a União atingiu o objetivo de ter um super tributo, que pode reproduzir o efeito cascata combatido aos longos dos anos, conforme o RE574706, Tema nº 69, com a tese “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”²⁶².

Ives Gandra Martins afirma que o ICMS é um imposto de vocação nacional que foi regionalizado e questiona que na União Europeia é adotado somente um imposto sobre o valor agregado sobre bens e serviços, o IVA. Já no Brasil, há o IPI, ICMS, ISS, COFINS e CIDE, entendendo que um IVA que incorporasse o IPI, ICMS e ISS seria interessante, pois, na Alemanha e em Portugal, tem-se no IVA, no IR e no tributo das corporações mais de 90% de suas receitas, em nada justificando 12 impostos no Brasil²⁶³.

Ora, a gama de produtos que atinge o meio ambiente e é prejudicial à saúde é extensa, possibilitando o IS ter a outorga constitucional de operar mediante bitributação, *bis in idem* e efeito cascata, integrando a base de cálculo do IBS, da CBS, além do ISS e do ICMS na fase de transição, podendo ainda ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos, com a salvaguarda de incidir uma única vez sobre o bem ou serviço.

Na cadeia produtiva, o IS não incidirá somente sobre a produção industrial como o IPI, incidirá na extração, industrialização, comercialização, prestação de serviço e na importação.

Na tributação da União com o IS, 50% da arrecadação será distribuída aos estados, que devem repassar aos municípios 25% dos recursos que receberem, consoante as normas das alíneas do art. 159 da EC 132/2023.

Segundo o relatório do grupo de trabalho do TCU, a média de valores repassados da União aos estados da arrecadação de IPI entre 2018 e 2022 foi de R\$ 4,72 bilhões. Em tese, o GT entende que a arrecadação do IS próximo a esse patamar reduziria a pressão fiscal sobre a União, dependendo essa estimativa da definição de bens e serviços que serão de sua incidência, conforme disposição de LO, destacando a lista de produtos que podem sofrer a incidência, ressaltando a importância do debate para eventual LO²⁶⁴.

²⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574706**. Tema nº 69. Recurso extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento. Apuração escritural do ICMS e regime de não cumulatividade. Recurso provido. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Julgado em: 15/03/2017. Publicação em: 02/10/2017. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20574706%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 18 nov. 2023.

²⁶³ MARTINS. Ives Gandra. Reforma Tributária. **XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Racionalização do Sistema Tributário**. CARVALHO, (Coord.) Paulo de Barros. São Paulo: Editora Noeses, 2017, p. 509. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/04/Ives-Gandra.pdf> Acesso em: 18 nov. 2023.

²⁶⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Grupo de Trabalho da reforma tributária. **Resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária**. Brasília: Segecex, 2023, p. 34. Disponível em:

O GT ainda aponta que a integração do IS à base de cálculo de outros tributos, inclusive do IBS e da CBS, “dá-se em detrimento da adoção de alíquotas diferenciadas de IVA, o que está de acordo com o IVA ideal”. Mesmo que essa previsão venha a violar o “princípio da transparência tributária, insculpido no art. 150, § 5º da CF/88, o qual ordena que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”²⁶⁵.

A afirmação de que o IS está de acordo com o IVA ideal é estarrecedor, pois sua incidência é da mais diversa sobre qualquer bem ou serviço prejudicial à saúde e ao meio ambiente, com bitributação, *bis in idem* e efeito cascata em toda e qualquer operação.

Narcilene Moreira Machado Lemes e Paulo Henrique Araújo Lemes Machado apontam que o IVA ideal seria o modelo dual, um da União e outro dos estados, que deveriam compartilhar parte da receita com os municípios, mas ambos os tributos se submeteriam à mesma legislação, com o compartilhamento da autonomia, tornando as normas mais estáveis com a uniformização da legislação, cobrando separadamente, mas decidindo em conjunto sobre o IVA, harmonizando, simplificando e aperfeiçoando o STN com a preservação da autonomia federativa e da competitividade do setor produtivo²⁶⁶.

À primeira vista é possível verificar que o Brasil está longe do IVA ideal tanto idealizado pelos estudiosos do direito tributário, visto que a legislação do IS e do IBS são completamente diferentes, deixando o imposto da União livre das amarras dos estados e do Comitê Gestor, sendo que ao lado do IBS se tem a CBS, uma contribuição que demonstra o foco arrecadatório da União, relativizando a sistematização do IVA ideal para pior, pois, ao invés de resultar em transparência, desoneração ou pelo menos a redução da carga tributária, irá aumentar demasiadamente sua arrecadação, sendo o único titular da extrafiscalidade, desafogando-se dos repasses obrigatórios, deixando sua CBS livre de qualquer amarra dos entes estaduais.

No que tange à litigiosidade e com base nas hipóteses levantadas pelo TCU, é possível vislumbrar litigiosidade em diversos estudos dos contribuintes para verificar se determinada operação é ou não prejudicial à saúde ou ao meio ambiente, como no caos mais recente em que

<https://portal.tcu.gov.br/resultados-do-grupo-de-trabalho-sobre-a-reforma-tributaria-8A81881F8A588DD8018AF6C47BEC731B.htm> Acesso em: 12 dez. 2023.

²⁶⁵Ibid., p. 34.

²⁶⁶ LEMES, Narcilene Moreira Machado. **Federalismo fiscal e aplicabilidade do princípio da redução das desigualdades regionais**. Curitiba: Editora CRV, 2019, p. 89 – 90.

o STF demorou quase 10 anos para decidir que cabe ao legislador infraconstitucional definir o conceito de insumo²⁶⁷.

Por sua vez, há necessidade de verificar-se o tratamento diferenciado nas relações comerciais na aquisição de insumos provenientes da ZFM, o que gera o direito ao crédito presumido de IPI, conforme decidido no RE 592891²⁶⁸.

A partir de 2027, o IPI será mantido com alíquotas reduzidas a zero, com exceção dos produtos que tenham a industrialização incentivada na ZFM, não incidindo de forma cumulativa com o IS, nos termos do art. 126, III, alíneas “a” e “b” da EC 132/2023.

A medida promovida pela Câmara dos Deputados na deliberação final da PEC 45/2019 foi fundamental ao prever a manutenção do IPI, preservando o diferencial competitivo da ZFM, pois o texto aprovado pelo Senado, além de extinguir o IPI, não previa em nenhuma parte de seus dispositivos isenção de IS nos moldes do IPI conferido à ZFM dos produtos industrializados em seu parque industrial, nem os incentivos conferidos às ALC²⁶⁹, o que poderia gerar graves consequência no modelo ZFM.

Por outro lado, a União consegue aumentar sua base de incidência e arrecadação sobre infinitas operações por meio de um cheque em branco, tributando sobre o consumo, a industrialização, a prestação de serviços e na importação de bens e serviços, podendo deixar de

²⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 841979**. Repercussão Geral. Tema 756. I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04. Relator: Min. Dias Toffoli. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgado em: 28/11/2022. DJe-s/n. Divulgação em: 08/02/2023. Publicação em: 09/02/2023. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20841979%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 10 dez. 2023.

²⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592891**. Tributário. Repercussão geral. Imposto sobre produtos industrializados – IPI. Creditamento na aquisição direta de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Artigos 40, 92 e 92-a do ADCT. Constitucionalidade. Artigos 3º, 43, § 2º, III, 151, I e 170, I e VII da Constituição Federal. Inaplicabilidade da regra contida no artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal à espécie. Relatora: Rosa Weber. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Julgado em 25/04/2019. Acórdão Eletrônico. DJe-204. Divulgado em: 19/09/2019. Publicado em: 20/09/2019). Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20592891%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 04 dez. 2023.

²⁶⁹ Conforme as disposições da SUFRAMA há a isenção de IPI nas produções da ZFM. Nas ALC há a “isenção do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) em todas as ALCs sob a jurisdição da Suframa, para produtos em cuja composição haja preponderância de matéria-prima regional, de origem vegetal, animal ou mineral, resultante de extração, coleta, cultivo ou criação animal na região da Amazônia Ocidental e Estado do Amapá”. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br> Acesso em: 27 nov. 2023.

lado a capacidade contributiva em prol da faceta de atingir produtos que afetam o meio ambiente e a saúde, com o salvaguardar de não incidir de forma cumulativa com o IPI.

3.1.1.4. A Contribuição sobre Bens e Serviços

A CBS substituirá as contribuições do PIS e da COFINS, sendo introduzida na CF/88 pelo art. 195, V, da EC 132/2023, devendo ser instituída com a mesma LC do IBS, podendo ter sua alíquota fixada por meio de LO, e não integrará a sua própria base de cálculo e nem do IBS e do IS, nem do PIS e da COFINS na transição, nos termos do art. 195, V, § 15, 16, 17 da EC 132/2023.

Tramita na Câmara dos Deputados o PL de nº 3.887/2020, que visa à extinção do PIS e da COFINS, instituindo a CBS por meio de Lei Ordinária.

Em que pese a EC 132/2023 ordenar a instituição da CBS por meio de LC, suas disposições são relevantes, principalmente no que tange à ZFM, como no caso dos artigos 25, 26 e §§ do PL 3.887/2020:

Art. 25. São isentas da CBS as receitas decorrentes da venda de bens:
I - realizada por estabelecimento de pessoa jurídica localizado fora da Zona Franca de Manaus - ZFM para estabelecimento de pessoa jurídica localizado na Zona Franca de Manaus - ZFM; e

II - entre estabelecimentos de pessoas jurídicas localizados na ZFM.

§ 1º O disposto no inciso I do caput aplica-se inclusive na hipótese de venda realizada por estabelecimento localizado em Área de Livre Comércio - ALC.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica à venda de:
I - produtos sujeitos à incidência monofásica de que trata o art. 32; e
II - produtos que não tenham origem nacional.

§ 3º Poderão ser instituídos controles específicos para verificação da entrada na ZFM dos bens vendidos com a isenção de que trata o inciso I do caput.

Art. 26. São isentas da CBS as receitas decorrentes da venda de bens:
I - realizada por estabelecimento de pessoa jurídica localizado fora da ALC para estabelecimento de pessoa jurídica localizado em ALC; e
II - entre estabelecimentos de pessoas jurídicas localizados em uma mesma ALC.

§ 1º O disposto no inciso I do caput aplica-se inclusive na hipótese de venda realizada por estabelecimento localizado na ZFM ou em outra ALC.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica à venda de:

I - produtos sujeitos à incidência monofásica de que trata o art. 32; e
II - produtos que não tenham origem nacional.

§ 3º Poderão ser instituídos controles específicos para verificação da entrada na ALC dos bens vendidos com a isenção de que o inciso I do caput.

O texto da PL não deixa margem para dúvidas de que, caso aprovado, serão isentas as vendas de mercadorias realizadas por empresas fora da ZFM e das ALC para as empresas sediadas na ZFM e nas ALC, seguindo a regra do art. 4º do DL 288/67.

A inovação legislativa, caso aprovada como LC, porá fim às discussões judiciais acerca da possibilidade das vendas de mercadorias internas entre pessoas jurídicas situadas na ZFM e nas ALC, integrando a jurisprudência sobre PIS/COFINS na lei²⁷⁰.

No entanto, o legislador comete novamente omissão legislativa sobre as vendas de mercadorias internas de pessoa jurídica a pessoas físicas situadas na ZFM e nas ALC, deixando também omissa a possibilidade de isenção da CBS para empresas prestadoras de serviços para pessoas físicas ou jurídicas no âmbito da ZFM e das ALC²⁷¹.

Porém, o texto do art. 2º, § 2º da PL 3887/2020 afirma que a CBS não incidirá sobre as receitas decorrentes de exportação para o exterior, deixando margem para discussões judiciais sobre os tributos nas operações de vendas de mercadorias entre pessoa jurídica e pessoa física, bem como nas prestações de serviços, ambas praticadas na ZFM e nas ALC, abrindo margem para novos embates judiciais, reduzindo a eficácia do DL 288/67 no que tange ao desenvolvimento econômico da Região Amazônica, que dependerá de ações judiciais com êxito nas demandas para sua efetivação.

Além de ir contra a jurisprudência pacífica sobre as vendas de pessoa jurídica para pessoa física e nas prestações de serviços, o legislador irá, de um lado, aumentar a arrecadação, e do outro, aumentará as desigualdades regionais com a nova contribuição.

Pois, ao contrário do PIS e da COFINS que juntos alcançam a alíquota de 9,25% no lucro real, e de 3,65% no lucro presumido, na CBS, haverá a instituição de alíquota única de 12%, com a finalidade de diminuir as obrigações tributárias, simplificar a contribuição, e, também, evitar a fraude e a evasão, conforme consta no Projeto de Lei:

12. As operações serão oneradas pela CBS com a alíquota uniforme de 12%. Essa foi a recomendação do Fundo Monetário Internacional na Nota Final de Assistência Técnica à reforma da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, elaborada em março de 2017, com base nas melhores práticas sobre a tributação do valor adicionado nos demais países: "alíquota positiva única (e alíquota zero aplicada

²⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AREsp nº. 799.618/AM**. Tributário. Agravo interno no agravo em recurso especial. PIS e COFINS. Mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus. Equiparação à exportação. Não incidência dos referidos tributos. Operação de venda realizada por empresa sediada na própria zona franca à empresa situada na mesma localidade. Particularidade que não desconfigura a inexigibilidade das exações. Agravo interno improvido. (...) II. Na forma da jurisprudência, "as operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ. O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade. Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades socio-regionais". Relatora Ministra Assusete Magalhães. Órgão julgador: Segunda Turma. Julgado em 11/9/2023. DJe: 14/9/2023. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=ACOR&livre=1.276.540&O=JT> Acesso em: 04 dez. 2023.

²⁷¹ BRASIL. Tribunal Federal da 1ª Região. **Apelação Cível nº 1014671-82.2019.4.01.3200**. Relatora Convidada: Juíza Federal Kátia Balbino de Carvalho Ferreira. Órgão Julgador: Oitava Turma. PJe 15/10/2021.

apenas a exportações) é uma característica importante do IVA, pois alíquotas múltiplas alteram preços relativos e, em consequência, distorcem as escolhas dos consumidores. Isto, por sua vez, afeta a estrutura da produção e da alocação de recursos, reduzindo a eficiência econômica. Além disso, alíquotas múltiplas aumentam substancialmente o custo de cumprimento das obrigações tributárias, principalmente para as pequenas empresas, e o custo de administração do imposto, principalmente por aumentar o número de pedidos de restituição que têm que ser processados e por requerer pareceres da administração tributária para dirimir as dúvidas dos contribuintes quanto a que alíquota aplicar a determinada transação. Cabe também notar que a maior complexidade criada por alíquotas múltiplas é um convite à fraude e à evasão”²⁷².

Inclusive, no relatório da PEC 45/2019, encaminhado para votação no Senado, rejeitou-se a emenda de nº 806, que ensejava colocar o teto de 6% à CBS, afirmando que o art. 8º do PL 3887/2020 fixava a alíquota da CBS em 12% (doze por cento), restando claro que “a proposta de que o teto da CBS seja fixado no patamar de 6% (seis por cento), contida nas emendas em análise, não tem qualquer fundamento técnico, razão pela qual são rejeitadas”²⁷³.

Ora, o diferencial competitivo da ZFM e das ALC deve ser mantido em virtude da distância dos grandes polos de consumo, e por expressa disposição do art. 40 e 92-A do ADCT, c/c o art. 4º do DL 288/67, que possibilita a ficção de extraterritorialidade da ZFM, tratando-a, em termos tributários, como um território no exterior.

Cabe salientar que a PL 3887/2020 está parada após a tramitação da PEC 45/2019, devendo o projeto de lei ser processado como projeto de Lei Complementar, sendo incorporado à legislação conjunta do IBS e CBS, obedecendo às determinações da EC 132/2023.

3.1.1.5. A CIDE-ZFM/ALC e os Fundos de Desenvolvimento Sustentável

Atualmente, existem duas modalidades de CIDES na CF/88, as gerais, dispostas no art. 149, e a específica, do art. 177, § 4º, que versa sobre a comercialização ou importação de petróleo e derivados. A PEC 45/2019 pretendia instituir uma nova modalidade específica de CIDE, a ser inserida no ADCT por meio do §1º do art. 92-B da PEC 45/2019.

²⁷² BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 3887/2020. **Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, e altera a legislação federal**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020, p. 58. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0ryrlj7cefme585e1pwxal0a97909110.node0?codteor=1860066&filename=PL+388/2020 Acesso em: 14 mai. 2023.

²⁷³ BRASIL. Senado Federal. **Parecer sobre as Emendas à Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, da Câmara dos Deputados, que altera o Sistema Tributário Nacional**. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília: Senado Federal, 2023, p. 1. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em: 10 dez. 2023.

O art. 173 da CF/88 possibilita ao Estado explorar atividade econômica quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou a um relevante interesse coletivo, nos termos da lei.

A CF/88 ainda possibilita a intervenção do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, por meio de lei, nas modalidades de fiscalização, incentivo e também pelo planejamento, que é determinante para o setor público e indicativo para o setor privado, conforme o seu art. 174.

Eros Roberto Grau classifica a intervenção do Estado “no” e “sobre” o domínio econômico. Quando o Estado atua “no” domínio econômico, há atuação em sentido estrito, de forma direta como um sujeito, por meio da absorção ou da participação. Na absorção, o Estado atua em regime de monopólio, assumindo “integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito”, e quando atua no domínio econômico por participação, “assume o controle de parcela dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito”, competindo com os particulares na iniciativa privada²⁷⁴.

Na atuação “sobre” o domínio econômico, o Estado é agente regulador da atividade econômica, agindo por direção ou indução. Na intervenção por direção, “o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito”, com força cogente e impositiva sobre “certos comportamentos, a serem necessariamente cumpridos pelo agente”. E na intervenção por indução, “o Estado manipula os instrumentos de intervenção, em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados”, com normas dispositivas como convites, incentivos ou estímulos ao destinatário da norma²⁷⁵.

No que tange à intervenção via planejamento, Érico Hack explica que é vedado o planejamento da economia sobre o setor privado, pois a CF/88 pontua ser meramente indicativo à iniciativa privada, sendo obrigatório para a atividade estatal, pois o “Estado não pode coagir o privado a praticar atividade econômica de uma determinada maneira”²⁷⁶.

Estevão Hovart aduz que as finalidades a que as CIDES se propõem são: “(a) servir de instrumento à União para atuar numa determinada área do chamado domínio econômico e (b) atender a um interesse da área econômica”. Contudo, o autor afirma que, para ocorrer a

²⁷⁴ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: Interpretação e crítica. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores: 2010, p. 147.

²⁷⁵ Ibid, p.107.

²⁷⁶ HACK, Érico. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**: destinação do produto arrecadado e finalidade como requisitos de validade. Curitiba: Juruá, 2008, 78.

intervenção via CIDE, é necessária a “perquirição dos valores contemplados no texto constitucional”²⁷⁷.

O professor de Direito Financeiro da USP ensina que, de um lado, a finalidade é o elemento fundamental da CIDE. Sem ela, a contribuição não é instituída. Do outro lado, “é a finalidade que vai dizer o destino do produto da receita com ela arrecadada”, pois, na CIDE, o produto de sua arrecadação é “constitucionalmente destinado ao financiamento da atuação interventiva (ou serve como a própria forma de intervenção)”²⁷⁸.

Paulo Roberto Lírio Pimenta apresenta duas hipóteses que possibilitam instituir CIDE: “pode ser destinada ao custeio dos gastos desenvolvidos pelo Estado para interferir no domínio econômico, bem como pode constituir no próprio instrumento de intervenção”.²⁷⁹

O doutor em Direito Tributário pela PUC entende que, na intervenção indireta, a CIDE pode ser utilizada como o próprio instrumento da intervenção, exercendo a função de incentivo, visando induzir comportamentos, não havendo óbices para tal utilização, caso a arrecadação seja dirigida a um Fundo “cuja finalidade esteja relacionada ao setor atingido pela intervenção” e exemplifica a instituição de CIDE pela União para “intervir em determinado setor que se dedique à exportação de determinados produtos, destinando a arrecadação a um fundo de incentivo às exportações desses produtos”²⁸⁰.

Estevão Hovarth, contesta a hipótese de a CIDE ser utilizada como um tributo extrafiscal, pois sua finalidade é precipuamente “arrecadar recursos para cumprir a sua finalidade”, devendo os recursos arrecadados com a contribuição serem destinados “para a respectiva finalidade, e refletir o custo (ainda que de forma aproximada) da intervenção”, não vislumbrando a possibilidade de tributação extrafiscal.²⁸¹

No mesmo sentido, Andrei Mininel de Souza pondera que a finalidade da CIDE “lhe é absolutamente inerente”, não podendo haver sua instituição “sem destinação específica exatamente para cumprir a finalidade da dita intervenção, uma vez que o Estado não deve intervir (ordinariamente)”²⁸².

²⁷⁷ HOVARTH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 45.

²⁷⁸ Ibid, p. 45.

²⁷⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 48.

²⁸⁰ Ibid, p. 50.

²⁸¹ HOVARTH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 59.

²⁸² SOUZA, Andrei Mininel de. **Contribuição de intervenção no domínio econômico: da incidência ao controle de constitucionalidade**. São Paulo: Scortecci, 2008, p. 79.

Eros Roberto Grau apresenta, em sua doutrina, que há a possibilidade da indução negativa quando o Estado “onera por imposto elevado o exercício de determinado comportamento, tal como no caso de importação de certos bens”, explicando que “a norma não proíbe a importação desses bens, mas a onera de tal sorte que ela se torna economicamente proibitiva”²⁸³.

Hérico Hack pondera que a CIDE deve ser utilizada como “fonte de financiamento da intervenção do Estado no domínio econômico”, devendo o valor da CIDE ser “o custo da intervenção. Quando o custo for demasiadamente alto e a intervenção absolutamente necessária, deve o Estado financiar a parte do custo não coberto pela contribuição”.²⁸⁴

A PEC 45/2019, aprovada no Senado Federal, previa que, para preservar o diferencial competitivo da ZFM e das ALC, seriam utilizados instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros, de forma isolada ou cumulativa com o IBS e a CBS. Subsidiariamente, seria utilizada a CIDE-ZFM/ALC, observando o art. 149 da CF/88, incidindo sobre a importação, a produção ou a comercialização de bens que tenham industrialização incentivada na ZFM e nas ALC, garantindo tratamento favorecido da região, com base no caput do art. 92-B e §1º.

O produto da arrecadação da CIDE-ZFM/ALC seria destinado à subvenção da industrialização da ZFM e ao Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas (FSDEAM), conforme o §5º, I e II do art. 92-B do ADCT da PEC 45/2019.

A CIDE-ZFM/ALC visava além da arrecadação para o FSDEAM e subvenção da industrialização da ZFM, pois o Relator no Senado apontava que o tributo visava “coibir” a produção de produtos fabricados na ZFM por outros estados, incidindo na importação, produção e comercialização, para lhe garantir o tratamento favorecido²⁸⁵, realizando uma indução negativa, conforme defendido pelo professor Eros Roberto Grau²⁸⁶.

O FSDEAM será instituído via LC e constituído com recursos da União, sob sua gestão, com a participação do Amazonas na definição das políticas públicas, “com o objetivo de

²⁸³ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 149.

²⁸⁴ HACK, Érico. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**: destinação do produto arrecadado e finalidade como requisitos de validade. Curitiba: Juruá, 2008, p. 101.

²⁸⁵ BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) nº 88, de 2023. **Da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, que Altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023, p. 29. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em: 15 nov. 2023.

²⁸⁶ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores: 2010, 149.

fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no estado”, conforme previsto no §2º do art. 92-B do ADCT, introduzido pela EC 132/2023.

O Fundo também seria custeado pela CIDE, mas, após deliberação na Câmara dos Deputados e transformação na EC 132/2023, o fundo será custeado somente com recursos da União e por ela gerido, sendo a CIDE suprimida do texto aprovado no Senado, com a manutenção do IPI sobre os produtos que tenham industrialização incentivada na ZFM, conforme LC, conforme os art. 92-B, §2º e 126, III, alínea “a”, introduzidos no ADCT.

O § 3º do art. 92-B determina que a LC que instituir FSDEAM deve prever a utilização dos recursos para a compensação de eventual perda de receita do Amazonas, em função da Reforma Tributária, com a instituição do IBS e da CBS.

Ainda visando à proteção da Região Amazônica, o § 8º e §9º do art. 92-B da EC 132/2023, instituíram o Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá (FDSEAO), constituídos com recursos da União, sob sua gerência, com a participação dos estados da respectiva região, abrangida na participação das políticas públicas de fomento ao desenvolvimento e a diversificação de suas economias, podendo ser utilizados recursos do fundo para compensar eventual perda de arrecadação das ALC.

3.3.4. PEC nº 110 de 2019

Os objetivos principais da PEC nº 110, de 2019, eram simplificar e modernizar o Sistema Tributário Nacional (STN), desonerar as exportações, eliminar a cumulatividade do sistema, reduzir a litigiosidade e combater a guerra fiscal, tudo isso sem alterar a carga tributária total.

No que toca à repartição federativa de receitas, cada esfera da federação mantém sua participação atual, com exceção do IPVA, que seria dos municípios, e o ITCMD, que passaria a ser da União.

Na PEC 110/2019, o art. 15 e Parágrafo único visavam à manutenção da ZFM, com suas características, possibilitando o crédito presumido do IBS nas operações internas, inclusive para o consumo:

Art. 15. Fica garantida à Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, tratamento tributário diferenciado, pelo prazo estabelecido nos arts. 40, 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas que realizem operações com bens e serviços na Zona Franca de Manaus, inclusive os destinados a consumo interno, industrialização

em qualquer grau, beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza, bem como a estocagem para reexportação, gozarão, nos termos da lei complementar de trata o caput do § 7º do art. 155 da Constituição Federal, de crédito presumido do imposto sobre operações com bens e serviços fixado de forma a manter o diferencial de competitividade conferido, na data da promulgação desta Emenda Constitucional, pela legislação dos tributos por ela extintos às operações de que trata este artigo.

Conforme disposto no Art. 15 e parágrafo único da PEC 110/2019, ficaria garantida à ZFM as características de área de livre comércio, com os prazos previstos no ADCT. Mas o parágrafo único fixava expressamente somente o direito do crédito presumido do IBS Estadual.

No inciso VIII do art. 155 da PEC 110/2019, havia vedação expressa na concessão de isenção do IBS, excetuando a concessão de isenção para as matérias previstas em suas alíneas:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

IV -por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

VIII- não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

- a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;
- b) medicamentos;
- c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;
- d) bens do ativo imobilizado;
- e) saneamento básico;
- f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;

Entre outras mudanças, a PEC nº 110/2019 extinguiu o IPI, IOF, PIS/PASEP, COFINS, Salário-Educação, CIDE-Combustíveis, ICMS e o ISS, e instituiria o IBS-Estadual e um IBS seletivo de competência da União.

As justificativas da PEC nº 110/2019 afirmam que “no IBS em geral, não é permitida a concessão de incentivos fiscais, havendo, no entanto, exceções, entre as quais destacamos a do transporte público de passageiros”²⁸⁷.

A PEC 110/2019 abria margem para questionamentos de como seriam mantidos os benefícios fiscais da ZFM com a instituição do IBS e a extinção do PIS/COFINS, IPI e ICMS, ambos utilizados em sua política de incentivos fiscais.

Entretanto, o art. 155, IV, §7º, VI, alínea a da PEC 110/2019 demonstrava que não incidiria o IBS nas exportações, garantindo a manutenção e o aproveitamento do imposto

²⁸⁷ BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**. Brasília: Senado Federal, 2023, p. 23. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699> Acesso em: 10 dez. 2023.

cobrado nas operações anteriores, possibilitando uma nova discussão judicial da não incidência do IBS na ZFM, em relação ao disposto do Art. 4º do DL 288/67:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

IV -por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

VI - não incidirá:

a) nas exportações, garantidos a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores;

Por outro lado, o art. 149, § 2º, inciso I, alínea “a” da PEC 110/19 afirmava que não incidiriam contribuições sociais e nem de intervenção no domínio econômico na exportação, implicando o questionamento sobre a incidência da CBS nas prestações de serviços e nas vendas internas na ZFM e nas ALC.

A PEC 110/2019 informava na justificativa que não haveria alteração da carga tributária, esperando conseguir menor custo na produção, aumento na competitividade, menor custo nas contratações, “mais empregos, maior poder de consumo, volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia”, e, sem a regulação expressa dos incentivos fiscais conferidos à ZFM e às ALC, colocava em xeque o desenvolvimento sustentável na Amazônia.

Em 10/11/2023, a PEC foi tida como prejudicada, uma vez que os dispositivos de interesse do relator foram extraídos e disponibilizados à PEC 45/2019, sendo a PEC 110/2019 arquivada no Senado na mesma data.

3.3.5. PEC nº 46 de 2022

Ainda na tentativa de alterar o STN, caminhava no Senado Federal a PEC 46/2022, de proposição do Senador Oriovisto Guimarães, apresentada em 22/12/2022. A proposta visava à simplificação da cobrança do ICMS e do ISS e, dentre outras atribuições, possibilitaria o crédito de operações relativas à ZFM, mas impediria os estados de concederem incentivos fiscais, tendo antes de submeter proposta ao Senado Federal para tanto:

Art. 155. (...)

§2º (...)

IV-C - fica vedado aos Estados e ao Distrito Federal conceder qualquer espécie de subsídio ou isenção, incentivo, benefício fiscal, redução de base de cálculo ou concessão de crédito presumido do imposto;

XII (...)

j) prever casos de manutenção de crédito relativos à Zona Franca de Manaus recepcionada por esta Constituição, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como os Estados encaminharão ao Senado proposta de isenção de caráter nacional, atendida a utilização obrigatória e exclusiva do sistema harmonizado de que trata o inciso IV-B.

Ao contrário das PECS 45/2019 e 110/2019, a PEC 46/2022 não integrava as bases tributárias de bens e serviços, mantendo o ICMS e o ISS, sendo menos audaciosa quanto às outras duas propostas de emendas à constituição.

Os objetivos da PEC 46/2022 giravam em torno de seis aspectos: unificar e simplificar a legislação tributária; reduzir os conflitos; compartilhamento de informações entre as administrações tributárias; ampliar os mecanismos de não cumulatividade do ICMS e ISS; maiores restrições à concessão de benefícios e incentivos fiscais; e a transição para o princípio do destino na distribuição das receitas dos impostos, mediante a criação de Câmara de Compensação. Em segundo lugar, tratava da “responsabilidade tributária e da contribuição previdenciária patronal, autorizando, nesse último caso, a adoção de alíquotas diferenciadas em função do uso intensivo de mão de obra”²⁸⁸.

O art. 146 previa a instituição da câmara de conciliação federativa, que emitiria respostas a consultas e normas interpretativas de conflitos sobre ICMS e ISS.

Prevvia a criação do Comitê Gestor do ICMS, com natureza de autarquia nacional, e atribuições de editar regulamento único e nacional do imposto, além de permanecer na gerência da Câmara de Compensação, que distribuiria a arrecadação ao estado de destino.

Quanto ao ISS, a proposta definia a abrangência do imposto, com o objetivo de reduzir conflitos de interpretação, determinando que cada município estabelecesse sua alíquota única com validade em todas as operações, com exceção aos serviços de saúde e de educação, que poderiam ter alíquotas mais baixas, sendo vedada a concessão de incentivos fiscais, e criava o Comitê Gestor do ISS.

A PEC 46/2022 ainda previa que a CPP, a COFINS e a CSLL poderiam ter alíquotas regressivas em função da atividade econômica empenhada.

Em que pese as disposições com o slogan “simplifica já”, na tentativa de reduzir a complexidade sistêmica e unificação da legislação tributária de ICMS e ISS, a PEC 46/2022 foi

²⁸⁸ BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) nº 88, de 2023. **Da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, que Altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.** Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023, p. 5. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em: 15 nov. 2023.

apensada à PEC 45/2019, por ser esta segunda a de maior abrangência, que incorporou, dentre outros aspectos, o Comitê Gestor do IBS.

3.2. O Federalismo Fiscal e a Reforma Tributária

Um Estado se organiza de forma que possa distribuir ou não o poder político em seu território, sendo possível encontrar na doutrina, dentre outros, o Estado Unitário, o Estado Regional, o Estado Federal e a Confederação.

No Estado Unitário, não há distribuição do poder político em seu território, havendo a centralização do poder e da fonte produtora de normas, sem subdivisão do poder, podendo ter a divisão e descentralização simplesmente administrativa.

O Estado Regional é possível de ser encontrado na Constituição da Itália de 1948²⁸⁹, que afirma ser um estado uno e indivisível, mas distribui às regiões as competências legislativas e administrativas.

Por sua vez, o Estado Federal é a forma de Estado onde há a distribuição do poder em seu território, dotando a República de soberania, e os entes, de autonomia, necessitando de requisitos indispensáveis para sua constituição, quais sejam: indissolubilidade, descentralização política, constituição rígida, representatividade dos membros da federação, autonomia financeira, Poder Judiciário que decida os conflitos dos entes federados, auto-organização política e administrativa para produzirem suas próprias leis²⁹⁰.

Ainda se tem a Confederação, que representa a junção de Estados Soberanos Regionais, por meio de um tratado ou acordo, podendo ocorrer a secessão e dissolubilidade, não possuindo um órgão judicial para dirimir litígios entre confederados.

Historicamente, o estudo do Federalismo remonta à 1776, quando as 13 ex-colônias se declaram independentes perante o Reino Unido, formando a Confederação, mantendo a soberania e autodeterminação de cada Estado Confederado.

A Confederação Estadunidense foi fragilizada por: não haver sanções aos estados que descumprissem as normas confederais, tornando-se as suas normas em meras recomendações; pela Confederação legislar somente aos estados e não aos cidadãos, sem competência para

²⁸⁹ Art. 5º A República, una e indivisível, reconhece e promove as autonomias locais; atua a mais, ampla descentralização administrativa nos serviços que dependem do Estado; adequa os princípios e os métodos de sua legislação às exigências da autonomia e da descentralização. ITÁLIA. Constituição Federal da República Italiana. Disponível em: https://www.senato.it/sites/default/files/media-documents/COST_PORTOGHESE.pdf Acesso em: 23 nov. 2023.

²⁹⁰ BONAT, Alan Luiz. **Federalismo fiscal e desenvolvimento nacional**: coordenação das políticas fiscais de ICMS. Curitiba: Íthala, 2018, p. 82.

impor direitos e deveres; e por não existir um tribunal que dirimisse conflitos entre os Entes Confederados²⁹¹.

Com a necessidade de dirimirem-se os conflitos entre os entes, proteção de ameaça externa, assegurar a independência, regulamentar o comércio com outras nações, tal situação levou aos confederados discutirem o modelo até então adotado e as perspectivas para o alcance desses objetivos, resultando, em 1787, na aprovação da Constituição dos EUA.

André Elali descreve que “o termo ‘Federação’ expressa uma reunião de poderes, de autoridades, de entes que representam diferentes regiões”, levando à ideia de pacto, uma aliança que ocorre entre estados, formando permanentemente uma União, com uma ordem jurídica única, com base em uma Constituição²⁹².

A Federação pode ser classificada como dual, onde há distribuição de competências horizontalmente, delimitando estritamente a competência de cada ente, resultando em competências estritas ou reservadas. Por sua vez, há o federalismo cooperativo, onde as competências são distribuídas de forma vertical, havendo o compartilhamento de atribuições em diferentes níveis com atuação conjunta, bem como cooperação financeira, resultando em uma cooperação entre os entes subnacionais e o poder central na divisão de competências e recursos financeiros²⁹³.

Pode-se afirmar que a Federação, constitui-se como uma forma de Estado baseada na descentralização do poder político, repartindo “competências e atribuições entre os entes que formam a União ou o Estado Federal, mas sob uma única ordem constitucional, pois é preciso manter o Estado soberano com o pacto entre os entes que o constituem”²⁹⁴.

Hans Kelsen ensinava que a centralização ocorre em comunidades “cujo ordenamento consta única e exclusivamente de normas jurídicas que valem para todo o território do Estado”, já a descentralização, ocorre em comunidades onde, “idealmente, aquela cujo ordenamento consta de normas que apenas vigoram para domínios (territoriais) parcelares”²⁹⁵.

Quando o poder constituinte originário decide descentralizar o poder político para outras entidades por meio das competências legislativas, administrativas e judiciárias, está possibilitando a autodeterminação dos entes federados, com competências centrais, regionais e

²⁹¹ BONAT, Alan Luiz. **Federalismo fiscal e desenvolvimento nacional**: coordenação das políticas fiscais de ICMS. Curitiba: Íthala, 2018, p. 70.

²⁹² ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2005, p. 18.

²⁹³ REGO, Elisa Albuquerque Maranhão. **Federalismo fiscal**: controle e limites aos incentivos fiscais e suas repercussões nos Fundos de Participação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 39.

²⁹⁴ ELALI, op. cit., 2005, p. 21.

²⁹⁵ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 6ª Ed. São Paulo: Martins Fortes, 1998, p. 119.

locais, havendo, assim, competências exclusivas e competências divididas, que “podem ser comuns (afetas a todas as entidades, assim a central e as periféricas, tanto regionais quanto locais) ou concorrentes (titularizadas pela União e Estados-Membros)²⁹⁶.”

A descentralização do poder dá autonomia aos Entes Federados, “capaz de preservar a unidade da norma jurídica instituidora do Estado Federal, observando um sistema jurídico único, sem desconsiderar as particularidades de diversas regiões”²⁹⁷.

Ou seja, os Estados Federados possuem autonomia política, administrativa e financeira, bem como seus órgãos legislativos, executivos e judiciais.

Por outro lado, a soberania pode ser tratada como “o poder de autodeterminação estatal diante do cenário externo do Estado, mantendo-se a ideia de independência”, sendo que a própria imposição de tributos está ligada ao conceito de soberania, posto que se trata de um “atributo de maior grau interno (soberania fiscal)”, perceptível nos Estados Democráticos de Direito, mas limitada “aos direitos e garantias fundamentais, a algumas cláusulas pétreas, mas é o poder político em sua mais ampla acepção, dentro de um Estado e de um ordenamento jurídico”²⁹⁸.

Certo é que “não se pode definir um modelo único para designar o que seja uma Federação, mas sua ideia está vinculada à existência de uma aliança entre diferentes entes que coexistem e mantêm a Unidade, o Estado Federado”²⁹⁹.

No Brasil, a CF/1824 definiu que a forma de Estado seria unitária. Em 1889, o Decreto nº 01 proclamou o Brasil como República Federativa, transformando suas províncias em Estados Federados, mas a CF/1891 foi a primeira a adotar o Estado Federal, em que pese ser altamente centralizado.

A CF/1934 adotou o modelo federativo cooperativo, com competências privativas da União e concorrente (União e Estados). Já a CF/1937 era formalmente federal, pois havia a centralização e controle no poder central. Da mesma forma foi a CF/67-69, que apresentava um federalismo formal.

A CF/88 adotou expressamente a forma federativa de Estado, conforme o art. 1º “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”.

²⁹⁶ BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito tributário e princípio federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 61-62.

²⁹⁷ BOFF, Salete Oro. **Reforma tributária e federalismo**. Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, 2005, p. 30.

²⁹⁸ ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2005, p. 20.

²⁹⁹ Ibid. p. 18.

Com a CF/88, houve a implementação do federalismo cooperativo, com a delimitação das competências privativas, comuns e concorrentes, havendo auto-organização (CF/88 e leis federais – União, Constituições Estaduais e Leis Estaduais – Estados, Lei Orgânica e legislação municipal – município); autogoverno com o Poder Legislativo, Executivo e Judiciário.

Em que pese os municípios não terem representatividade no Senado e nem um órgão judiciário, isso não o descaracteriza como ente político, pois assim a Constituição estabeleceu em seu art. 1º.

Elcio Fonseca Reis demonstra que os municípios possuem Poder Constituinte Decorrente com suas Leis Orgânicas, e sua autonomia está fundada em cinco requisitos: “a) capacidade de auto-organização; b) capacidade de autogoverno; c) competência legislativa própria; d) capacidade de autoadministração; e) autonomia financeira”³⁰⁰, nos termos dos artigos 18, 29, 30, 145, 146, 158, 159, §3º da CF/88.

O autor destaca que “a participação dos municípios em receitas alheias não pode ser invocada como garantia de autonomia financeira”, tendo de se sustentar com suas receitas originárias e derivadas, enfatizando que os repasses auxilia o município para a “obtenção de independência financeira, sem dúvida, mas esta deve ser atingida, ainda que potencialmente, por meio da arrecadação de seus próprios tributos, combinada com a receita originária que lhe é inerente”³⁰¹.

A contrário sensu, Salete Oro Boff afirma que “a atividade financeira concedida ao município provém dos tributos de sua competência, isto é, de sua própria arrecadação e dos repasses dos governos federal e estadual, conforme determina a Constituição”³⁰².

Certo é que o federalismo brasileiro é peculiar, elevando os municípios como entes da federação ao lado da União, dos Estados e do Distrito Federal, expressamente no art. 1º da Carta de 88.

Nessas premissas, a CF/88 tratou de limitar as alterações do texto constitucional, e sendo a União indissolúvel, não podem ser objeto de deliberação por EC tendente a abolir a forma federativa do Estado, nos termos do art. 60, § 4º, I da CF/88, levando-nos ao debate se há violação da PEC 45/2019 ao Federalismo Fiscal Brasileiro, no que tange à autonomia financeira e legislativa sobre tributos, e sobre competência, arrecadação e repartição de receitas para a redução das desigualdades regionais.

³⁰⁰ REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo fiscal**: competência concorrente e normas gerais de direito tributário. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 52-53.

³⁰¹ Ibid, p. 53-54.

³⁰² BOFF, Salete Oro. **Reforma tributária e federalismo**. Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, 2005, p. 83.

3.2.1. Federalismo Fiscal no Brasil

O Federalismo Fiscal pode ser conceituado como a parte do pacto federativo voltado à “distribuição dos gastos públicos e divisão dos recursos do Estado, incluindo sua forma de arrecadação e repartição intergovernamental, para que viabilize a execução das funções governamentais atribuídas aos membros da federação”³⁰³.

Para a viabilidade das funções governamentais, a autonomia financeira é indispensável para a persecução dos objetivos constitucionais, necessitando de receitas que alimentem a máquina pública do ente político.

Em que pese o federalismo ter características próprias, a estrutura federalista não pode ficar vinculada a um determinado modelo, pois cada federação adquire seus próprios traços, não podendo se prender no tempo, precisando se adaptar às realidades sociais e do Estado, sob pena de se tornar um sistema formal e ineficiente, devendo ser vinculado às mudanças sociais, podendo ser alterado, sempre que necessário, para não ficar à margem das necessidades sociais³⁰⁴.

Diante da necessidade de manutenção da autonomia financeira dos entes políticos, em compasso com as constantes necessidades e transformações sociais, a CF/88 possibilitou a alteração do seu texto por meio das emendas constitucionais do art. 60, que encontra dentre suas limitações, para deliberação, a manutenção do Pacto Federativo.

Tatiana Junger explica que a preservação da autonomia tributária e os repasses obrigatórios são duas conformações necessárias para qualquer proposta de reforma tributária, pois a autonomia financeira é componente elementar do Pacto Federativo, protegido como cláusula pétrea³⁰⁵.

A autora defende que “o Pacto Federativo não obsta a formulação de uma reforma tributária, exigindo apenas que sejam observados critérios de racionalidade e também a preservação de algum grau de autonomia financeira dos entes federados”, e ainda argumenta que, “a decisão de manter maior ou menor nível de descentralização no contexto de uma reforma tributária tem que ver eminentemente com a natureza dos problemas causados pelo sistema fiscal em vigor”³⁰⁶.

³⁰³ REGO, Elisa Albuquerque Maranhão. **Federalismo fiscal**: controle e limites aos incentivos fiscais e suas repercussões nos Fundos de Participação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 43.

³⁰⁴ ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2005, p. 23.

³⁰⁵ JUNGER, Tatiana. **Reforma tributária**: desigualdade, tributação e desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 239-240.

³⁰⁶ Ibid, p. 240.

No mesmo sentido, André Elali explana que a CF/88 estabeleceu a forma federativa como cláusula pétrea, sendo um limite de reforma, um núcleo irreformável, tornando necessária a manutenção da federação com a coexistência de seus entes, não havendo determinação constitucional que a estrutura federativa seja imutável, estando a CF/88 sujeita a transformações formais e informais, possibilitando a alteração das competências, desde que sejam mantidas a coexistência dos Entes Políticos, e que sejam vinculadas às finalidades do Estado Brasileiro, com uma matriz de descentralização, sem resultar na extinção de poderes estatais e municipais, adaptando-se a um método mais eficiente, tendo, dentre seus objetivos, a extinção da guerra fiscal e a redução das desigualdades sociais e regionais, e conclui que é possível mudar as competências, sem violar a forma federativa como cláusula pétrea³⁰⁷.

Em sentido contrário, Flávio de Azambuja Berti contesta que, no Brasil, a CF/88 conferiu aos Entes Federados ampla autonomia política, com competências legislativas expressas, tendo ainda o poder de autoconstituição por meio de suas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas, levando ao entendimento de que a Carta de 88 não possibilitaria a supressão ou flexibilização, ainda que tácita, do Princípio Federativo, com invasão de competências legislativas, administrativas e judiciárias, interpretando o Pacto Federativo como cláusula pétrea, no sentido de impedir a desconstituição, ofensa, mácula, ameaça ou simplesmente a flexibilização da divisão de competências estruturadas na CF/88 e a correspondente autonomia de cada ente³⁰⁸.

Nas lições de direito tributário, tem-se que a competência tributária é privativa, indelegável, irrenunciável, incaducável, inalterável e facultativa. A privatividade é atributo do ente, por intermédio do qual somente ele é o competente para determinada matéria legislativa (no caso, tributário), o único ente competente para instituir o tributo, a exemplo dos impostos, que possuem discriminação expressa de competências tributárias nos artigos 153, 155 e 156 da CF/88. Na irrenunciabilidade, o ente político não pode renunciar sua competência tributária, abrindo mão de seu poder de legislar. Sendo assim, o ente competente não pode abrir mão do poder de tributar. A incaducabilidade significa que não há um prazo para o exercício da competência legislativa, como na competência da União em não instituir o IGF, que pode ser instituído a qualquer momento. Inalterável por definição do Poder Constituinte Originário, que determinou as competências tributárias, não podendo ser alterado pelo Constituinte Derivado,

³⁰⁷ ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2005, p. 65-66.

³⁰⁸ BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito tributário e princípio federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2001, p. 84-85

sob pena de ofensa ao Pacto Federativo. Por último, a facultatividade, onde não há a obrigatoriedade e nem penalidade pela não instituição de um tributo, como no caso do IGF da União³⁰⁹.

Inclusive, André Elali ressalta que a soberania fiscal é o poder político na mais ampla acepção dentro de um Estado e de um ordenamento jurídico³¹⁰.

Todavia, o jurista afirma que a autonomia financeira não pode ocorrer exclusivamente com base no nível de arrecadação tributária da competência do ente, mas também no nível de participação de transferências e receitas tributárias, e que uma possível mudança na competência tributária não afetaria o pacto federativo, uma vez que a cláusula pétrea é a forma federativa, podendo esta ser adaptada às circunstâncias atuais³¹¹.

Na PEC 45/2019, a competência tributária da União é altamente preservada, extinguindo o IPI e o PIS/COFINS, instituindo respectivamente o IS e a CBS. Em que pese a PEC 45/2019 ordenar a instituição do IBS e da CBS na mesma LC, em nada altera a competência da União sobre os seus tributos, além de aumentar as hipóteses de tributação no IS e ter uma única legislação da CBS³¹².

Não obstante aos Estados, DF e municípios, a competência tributária é relativizada por um novo modelo de Bundesrat à brasileira, por meio do Comitê Gestor do IBS, com competência para arrecadar, compensar e distribuir o produto da arrecadação do IBS, nos termos de LC a ser instituída, além de editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; e decidir o contencioso administrativo, conforme o art. 156-A, § 4º, I e II, § 5º, I; 156-B, II, da PEC 45/2019.

A grande perda para os estados será a impossibilidade de deliberar sobre incentivos fiscais de IBS, uma vez que não será mais possível a concessão de incentivos fiscais do novo imposto, sendo que, na sistemática atual a LC nº 24/75, exige-se a unanimidade para concessão de incentivos de ICMS.

No Comitê Gestor, os critérios serão totalmente diferentes. Além de não poder conceder incentivos fiscais, as votações não serão mais unânimes, mas pelo critério populacional, conferindo aos Estados mais desenvolvidos e mais populosos a força do §4º do art. 156-B em suas deliberações, podendo acentuar as desigualdades regionais no âmbito das votações.

³⁰⁹ BERTI, 2001, *passim*.

³¹⁰ ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2005, p. 20.

³¹¹ *Ibid*, 2005, p. 94.

³¹² No caso das contribuições do PIS e da COFINS, há as leis nº 9.715/98 e 9.718/98 respectivamente.

A guerra fiscal é movida pelo desrespeito às regras constitucionais de concessão de incentivos fiscais de ICMS, que exige a unanimidade para deliberação. Já no Comitê Gestor, impõe-se a desigualdade regional como critério de votação, tornando questionável o suposto fortalecimento da federação, em descompasso com as desigualdades regionais.

Embora seja preservada a autonomia financeira dos municípios, em que pese a deliberação de representantes municipais no Comitê Gestor, é certo que perderão sua autonomia financeira sobre o ISS, cabendo o recebimento de 25% do produto da arrecadação do IBS nos termos do art. 158, IV, b da PEC 45/2019.

Por sua vez, o art. 159, I, §3º possibilita a transferência de 50% da arrecadação de IS aos Estados e DF, devendo os estados entregarem 25% do que receberem aos municípios, que será creditada conforme os requisitos do art. 158, IV, §2º, quais sejam: 80% na proporção da população; 10% com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual; 5% com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual; 5% em montantes iguais para todos os municípios do estado.

Feitas essas anotações, é certo que há desigualdades entre regiões e que a concessão de incentivos fiscais vão além do que tão somente arrecadar, necessitando os entes políticos de amplitude na deliberação de incentivos fiscais de IBS no âmbito do Comitê Gestor, uma vez que somente a União poderá, por meio do IS, desestimular a conduta sobre o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Embora exista o problema do princípio da origem, será solucionado em 50 anos, adotando-se o princípio do destino, conferindo ao ente do destino da mercadoria a arrecadação do IBS, “de forma a garantir aos entes, inicialmente, uma participação no montante total arrecadado similar à atual e, também de forma gradual, sua transição para a repartição baseada exclusivamente no princípio do destino”³¹³.

³¹³ BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) nº 88, de 2023. **Da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, que Altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.** Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023, p. 12. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em: 15 nov. 2023.

3.2.2. A simplificação da cobrança

A complexidade sistêmica na tributação sobre o consumo leva o contribuinte a se deparar, no caso do ICMS, com a CF/88, o CTN, a Lei Kandir, as Constituições Estaduais, os Códigos Tributários Estaduais, os regulamentos do ICMS, deliberações do CONFAZ e a fixação de alíquotas do Senado. No âmbito municipal, são 5.568 municípios com as respectivas Leis Orgânicas, LC 116/2003 e leis de ISS, nas quais há o imposto instituído. E no âmbito Federal, além da CF/88, há a legislação do PIS, do COFINS e do IPI.

Tatiana Jünger explica que a complexidade sistêmica gera inflação normativa, causando incerteza sobre a norma aplicável para os contribuintes e para o fisco, gerando inadimplência, planejamentos tributários abusivos e sonegação fiscal, sobrecarregando a administração tributária com milhares de autos de infração, e o Poder Judiciário com milhares de ações, minando a legitimidade do STN pelos contribuintes que o abominam por não entendê-lo³¹⁴.

A autora ainda relata que a complexidade sistêmica pode ser legítima e ilegítima. A legítima é o “conjunto de normas que se reporta a um mesmo conjunto de fundamentos harmonicamente considerados”, por sua vez, a complexidade ilegítima seria como um “quadro completo de normas que parece uma colcha de retalhos, cada qual representando um grupo de interesses e eventualmente até corrupção, não necessariamente se comunicando com um grupo superior de orientações fundamentais”³¹⁵.

A EC 132/2023 mantém o IPI com alíquota zero, exceto sobre produtos incentivados na ZFM, instituindo o IS que incidirá em diversas operações, possibilitando a existência do IS-Serviços, IS-Mercadoria, IS-produtos industrializados, IS-Renda, IS e suas infinitas possibilidades, objetivando reprimir atividades prejudiciais ao meio ambiente e à saúde, mas, ao mesmo tempo, necessários para a manutenção do ser humano, possibilitando diversas margens de interpretação e a previsibilidade de inúmeros litígios com a finalidade de dirimir se o conceito de bem prejudicial à saúde e ao meio ambiente se aplica a determinado produto ou serviço.

Isso se torna perceptível a partir do momento em que se disputou durante anos no STF a discussão da não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (RE 574706), pois o imposto estadual é estranho ao conceito de faturamento.

³¹⁴ JÜNGER, Tatiana. **Reforma tributária**: desigualdade, tributação e desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 242.

³¹⁵ Ibid, p. 244.

Apesar da discussão, já tramita a PL 3887/2020, que necessita atender as disposições da EC 132/2023 para instituição via LC conjunta com o IBS.

Fora o exposto até o momento, ainda há a regra de transição para implementar o princípio do destino no lapso temporal de 50 anos, questionada por Martha Toribio Leão, pois, se anuirmos com um sistema tributário com prazo final de 50 anos e prazos transitórios de 2 a 10 anos, precisaremos nos indagar se “alguém em sã consciência pode afirmar que daqui a 50 anos existirão impostos tal como hoje conhecemos?”. E responde, demonstrando que a PEC 45/2019 não coincide com os objetivos de simplificação, gerando mudanças drásticas nas regras constitucionais de competências, criando normativas para a União por meio de “regras extensas, confusas e cujo período de transição alcança 50 anos”, não havendo simplicidade na ruptura constitucional, muito menos desta forma³¹⁶.

3.2.3. A arrecadação em face do princípio das desigualdades regionais

A PEC 45/2019 deixou claro que não faz parte de seus objetivos a redução da carga tributária. Por outro lado, enfatiza haver o interesse na redução das desigualdades regionais, com o princípio do destino, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (art. 159-A, PEC 45/2019), Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas (art. 92-B, §2º, PEC 45/2019), Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e Amapá (Art. 92-B, §8º, PEC 45/2019), Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais de ICMS (art. 126, §3º, II, ADCT da PEC 45/2019), Fundo de Combate à pobreza (art. 82, ADCT, PEC 45/2019), dentre outros mecanismos, como o cashback e a alíquota zero da cesta básica, sendo as disposições incorporadas na EC 132/2023.

A instituição do IBS preocupa, uma vez que a determinação do valor a ser pago não obedecerá aos critérios hoje definidos pela CF/88 “para a determinação da alíquota dos impostos, a saber, a capacidade contributiva dos contribuintes (artigo 145, § 1º, da Constituição), mas sim um novo critério, de acordo com a *manutenção da arrecadação*”³¹⁷.

Isso fica diagnosticado a partir do momento em que o GT do TCU demonstrou que a alíquota de referência irá variar entre 25% a 26,9%, onerando as bases sobre os serviços e o consumo, deixando de assegurar que “os impostos serão graduados de acordo com a capacidade

³¹⁶ LEÃO, Martha. Reforma Tributária no Brasil: entre a promessa e a realidade. **Revista Cadernos do Programa de Pós Graduação em Direito/UFRGS**. v. 14, n. 2. Santa Catarina: UFRGS: 2019, p. 163. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/96718> Acesso em: 03 dez. 2023.

³¹⁷ *ibid*, p. 162.

econômica dos contribuintes, como prescrito pela Constituição até hoje, mas sim pelo princípio (novo) da manutenção das receitas tributárias”³¹⁸.

Diante da extinção de incentivos fiscais de ICMS, da instituição do IS, da CBS e do IBS, resta verificar os impactos da reforma tributária na ZFM, região abrangida no princípio da redução das desigualdades regionais e proteção ao meio ambiente.

3.3. Os impactos da Reforma Tributária na Zona Franca de Manaus

A EC 132/2023 realizou grandes alterações no STN. Dentre outras situações, prevê a revogação do ISS e do ICMS, resultando no IBS, substituindo o PIS e COFINS pela CBS, instituindo o IS, mantendo a alíquota zero do IPI, exceto de produtos incentivados na ZFM.

Diante desse cenário, é previsto que o estado do Amazonas perca algumas de suas prerrogativas na concessão de incentivos fiscais de ICMS, além do fim de incentivos fiscais de PIS e COFINS conferidos à ZFM.

São criados dois fundos, sendo um destinado ao estado do Amazonas, e outro aos estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, visando compensar perda de receita na região, em virtude dos impactos da reforma tributária, com a instituição do IBS e da CBS (art. 92-B, § 3º, II, ADCT).

O termo “perda de receita” é preocupante, conforme demonstrado pelo Relator da PEC 45/2019 no Senado, pois a ZFM gera emprego e renda para mais de 500 mil pessoas, contribuindo “para a arrecadação de tributos, atraindo investimentos nacionais e estrangeiros, estimulando a inovação tecnológica e preservando o meio ambiente ao reduzir a pressão sobre a floresta amazônica”, havendo preocupação em “garantir um tratamento adequado para a área durante a transição da reforma tributária. É justificada, pois, a ZFM como instrumento estratégico para o desenvolvimento sustentável da região e do nosso país”³¹⁹.

Noutro ponto, o relator da PEC 45/2019 afirma que a ZFM não é somente um modelo de desenvolvimento industrial, comercial ou agropecuário na região amazônica, “a ZFM visa

³¹⁸ LEÃO, Martha. Reforma Tributária no Brasil: entre a promessa e a realidade. **Revista Cadernos do Programa de Pós Graduação em Direito/UFRGS**. v. 14, n. 2. Santa Catarina: UFRGS: 2019, p. 162. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/96718> Acesso em: 03 dez. 2023.

³¹⁹ BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) nº 88, de 2023. **Da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, que Altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023, p. 29. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em: 15 nov. 2023.

assegurar também a soberania nacional sobre um imenso território rico em recursos e cobiçado por muitos países”³²⁰.

Nesse ínterim, a própria PEC 45/2019 já anunciava a possibilidade de queda de arrecadação na Região, levando o presente tópico a abordar sobre a proteção constitucional da ZFM, o impacto da reforma tributária nos incentivos fiscais da ZFM e o impacto no desenvolvimento regional com o possível aumento das desigualdades regionais.

3.3.1. A proteção constitucional da Zona Franca de Manaus

Conforme já exposto no Capítulo 1, a ZFM foi recepcionada pelo art. 40 do ADCT, sendo prorrogada sua manutenção até 2073 pelos arts. 92 e 92-A do ADCT.

O professor Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho afirma que o que deixará de existir após 2073 não é a ZFM em si, mas a sua proteção constitucional³²¹.

A EC 132/2023 manteve essa proteção até 2073, ordenando que as legislações do IBS e da CBS estabeleçam mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo da ZFM e das ALC existentes até 31/05/2023, nos níveis do ICMS (extinto em 2033) e do PIS e da COFINS (extintos em 2027), conforme a redação do art. 92-B do ADCT.

Em que pese o Relator da PEC 45/2019 no Senado ter invocado o princípio da neutralidade, que é a regra geral, tratando todos igualmente e de forma imparcial, com fulcro nos princípios da igualdade e da isonomia, há grandes problemas que tornam necessária a utilização do tributo como “instrumento de regulação da ordem econômica, visando-se ao desenvolvimento econômico”³²².

Dessa forma, a tributação deve ser adaptada à realidade de cada região, por meio de incentivos para corrigir distorções na economia. Nesse ponto, deixaria de existir a neutralidade, pois a norma tributária indutora, ao incentivar comportamento desejável, estaria assumindo a função de alterar o estado inicial, contradizendo a ideia original de neutralidade³²³.

³²⁰ Ibid. p. 28-29.

³²¹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, p. 34.

³²² ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). ELALI, André. (Coord.). PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.). **Incentivos fiscais: questões pontuais na esfera Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo: MP, 2004, p. 62.

³²³ Ibid, p. 62.

Não se pode ter a neutralidade como absoluta. Pelo contrário, ela é tida como relativa, pois a sua máxima é a arrecadação pautada na fiscalidade, e quando deixa de ser observada para atender à necessidade de tratamento desigual aos desiguais, privilegia “as regiões mais pobres, as atividades econômicas em dificuldades, para que se normalize a ordem econômica (concreta, real) e para que se busque a ordem (teórica, ordem-objetivo) que a Constituição prescreve”³²⁴.

Constata-se que o tributo integralmente neutro não existe, tem caráter relativo, devendo se conectar com a racionalidade do sistema tributário e a racionalidade do sistema econômico, admitindo uma tributação menos neutra, conforme o contexto econômico e social³²⁵, como no caso brasileiro e a ZFM.

Nessas premissas, deixando a neutralidade de lado e visando assegurar o diferencial competitivo da ZFM, o IBS e a CBS, serão utilizados, de forma isolada ou cumulativa, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros, nos termos do §1º, do art. 92-B do ADCT.

Também será mantido o IPI sobre produtos incentivados na ZFM, não incidindo de forma cumulativa com o IS (art. 126, III, alíneas “a” e “b” do ADCT).

Atualmente, para o estado do Amazonas conceder incentivos fiscais de ICMS, basta haver edição de Lei Estadual por meio da Assembleia Legislativa do Amazonas, sem a necessidade de deliberação do CONFAZ, conforme o art. 15 da LC 24/75.

Além disso, há a possibilidade de isenção heterônoma de ICMS nas remessas de mercadorias de outros estados para a ZFM, com base no do art. 155, X, “a” da CF/88 c/c art. 4º do DL 288/67, que equipara as remessas de mercadorias à sua área como remessas de mercadorias ao exterior, sendo-lhe atribuída a ficção de extraterritorialidade, estando em solo brasileiro, mas, para fins tributários, é considerada como território estrangeiro³²⁶, possibilitando ainda ocorrer o crédito presumido de ICMS nessas operações de remessas de mercadorias à ZFM (art. 49, I DL 288/67).

Há ainda a isenção de ICMS nas importações para a ZFM de máquinas e equipamentos destinadas ao ativo permanente de atividades agropecuárias e industriais (art. 8º, IX do Código Tributário do Estado do Amazonas).

³²⁴ ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). ELALI, André. (Coord.). PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.). **Incentivos fiscais: questões pontuais na esfera Federal, Estadual e Municipal.** São Paulo: MP, 2004, p. 62.

³²⁵ BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos tributários: conceituação, limites e controle.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 35.

³²⁶ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais.** Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, p. 21 e 90.

Não obstante à concessão de incentivos fiscais de IBS e de CBS, o § 7º do art. 92-B da PEC 45/2019 previa que:

Art. 92-B (...)

§ 7º A vedação à concessão de incentivos e benefícios fiscais na Zona Franca de Manaus fica restrita a armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes, 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.

O relator da PEC 45/2019 afirmava que a proibição de concessão de incentivos e benefícios da ZFM ficaria restrita aos produtos do §7º, do art. 92-B. “Para todos os demais produtos, haverá possibilidade de tratamento tributário diferenciado nas operações ocorridas na referida área”³²⁷.

O §7º do art. 92-B foi suprimido, mas há o amparo para a concessão de incentivos fiscais, econômicos e financeiros de IBS e CBS à ZFM, com base no art. 92-B, §1º.

O IBS não incidirá nas exportações, possibilitando o direito a crédito nessas operações, nos termos do art. 156-A, §1º, inciso III da EC 132/2023, possibilitando não incidir o IBS nas remessas de mercadorias à ZFM e o crédito presumido, excepcionando a regra do art. §7º, I e II do art. 156-A, que impede a habilitação de crédito na imunidade e isenção Ainda há a anulação de crédito na imunidade, a ser observada pela LC instituidora de IBS, devendo as normas observarem as regras especiais do art. 40 do ADCT.

A observância do art. 92-B encontra fundamento no art. 4º do DL 288/67 e na ficção de extraterritorialidade explicada pelo professor Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, ao lecionar que o art. 40 do ADCT é uma regra específica e prevalece sobre a regra geral³²⁸.

Havendo a aplicação do entendimento do doutrinador, abre-se espaço para que seja concedido o crédito presumido e a respectiva compensação de IBS, por força do art. 40 do ADCT e do §1º do art. 92-B, mantendo o diferencial competitivo assegurado à ZFM.

³²⁷ BRASIL. Parecer (SF) nº 88 de 2023. **Da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, que Altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.** Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023, p. 29. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em: 15 nov. 2023.

³²⁸ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais.** Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, 134.

A LC instituidora do IBS deve observar a prerrogativa do estado do Amazonas de conceder incentivos fiscais de ICMS sem prévio convênio, com base na LC 24/75, para poder conceder incentivos fiscais de IBS sem deliberação prévia no Comitê Gestor, não cabendo serem trazidos argumentos de que o princípio do destino será implementado para a redução das desigualdades regionais dentro de 50 anos, próximo ao exaurimento da proteção constitucional da ZFM.

O princípio do destino é louvável, mas sua transição gradual afetará a ZFM, uma vez que sua implementação total será, repita-se, somente daqui a 50 anos³²⁹, ficando o modelo econômico à mercê do longo lapso temporal, sem saber se dará certo no Brasil.

Apesar do PIS e da COFINS, atualmente as contribuições não incidem nas remessas de mercadorias à ZFM, com base no art. 2º da Lei nº 10.996/2004, e com base em entendimentos jurisprudenciais, não incidindo nas vendas de mercadorias³³⁰ e nas prestações de serviços realizados dentro da ZFM³³¹.

O PL 3887/2020, que dispõe sobre a CBS em substituição ao PIS e à COFINS, vislumbra atender as peculiaridades da ZFM em seu art. 25, não incidindo nas remessas de mercadorias para a ZFM e nem nas operações internas nas vendas de mercadorias entre pessoas jurídicas, não incidindo ainda nas operações de vendas de mercadorias envolvendo as ALC nos termos do §1º do art. 25, possibilitando o direito de crédito em suas operações, conforme o seu art. 27.

Caso o PL 3887/2020 seja a norma instituidora da CBS, deve-se observar a não incidência da contribuição nas vendas para pessoas físicas e nas prestações de serviços em âmbito interno, sob pena de abarrotar o judiciário, que entende não incidirem as contribuições de PIS e de COFINS em ambas as operações³³².

³²⁹ BRASIL, op. cit., p. 12.

³³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1276540/AM**. Processual civil e tributário. Recurso especial. art. 535, II, do CPC. Alegações genéricas. Súmula 284/STF. Arts. 110, 111, 176 e 177, do CTN. Prequestionamento. Ausência. Súmula 211/STJ. Desoneração do PIS e da COFINS. Produtos destinados à Zona Franca de Manaus. art. 4º do dl 288/67. Interpretação. Empresas sediadas na própria Zona Franca. Cabimento. Relator Min. Castro Meira. 2ª Turma. J. em 16/02/2012, DJe 05/03/2012. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271276540%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271276540%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271276540%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271276540%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja) Acesso em: 12 dez. 2023.

³³¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível n. 1014671-82.2019.4.01.3200**. Relatora: Juíza Federal Kátia Balbino de Carvalho Ferreira (Conv.). Órgão julgador: Oitava Turma. PJe 15/10/2021. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml> Acesso em: 05 out. 2023.

³³² Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança n. 1001584-59.2019.4.01.3200. Relator:** Desembargador Federal Hercules Fajoses. Órgão Julgado: Sétima Turma. PJe 16/08/2023. Disponível em: : <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml> Acesso em: 05 out. 2023.

3.3.2. Impacto nos incentivos fiscais e a perda da competitividade

O art. 92-B da PEC 45/2019 se apresentou como dispositivo que visava preservar o diferencial competitivo da ZFM, possibilitando a concessão de incentivos e benefícios fiscais de IBS e de CBS, cabendo as suas leis instituidoras aplicarem o regime das exportações nas operações relacionadas à ZFM, possibilitando ao estado do Amazonas conceder incentivos fiscais de IBS sem deliberação do Comitê Gestor (similar ao atual ICMS), conferindo crédito presumido de IBS nas remessas de mercadorias para a ZFM, além de aplicarem-se os benefícios fiscais do PIS e da COFINS à CBS.

Em que pese o IPI³³³, atualmente há isenção sobre os produtos industrializados na produção interna das empresas instaladas na ZFM e na remessa de mercadorias a outros estados, por força do art. 9º do DL 288/67; há também a não incidência do imposto na importação de produtos destinados ao consumo interno, industrialização, agropecuária, pesca e serviços de qualquer natureza, inclusive para estocagem na reexportação, conforme o art. 3º do DL 288/67; há ainda a isenção sobre produtos industrializados na ZFM, tomados como insumo para industrialização em outros estados³³⁴, e o crédito presumido de IPI “na entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero” para indústrias que adquirem insumos vindos da ZFM, com base no RE 596614³³⁵.

O IPI seria extinto em 2027 e substituído pelo IS (art. 22, I, ADCT da PEC 45/2019), e teria função extrafiscal somente para inibir o consumo sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, conforme viesse a dispor em LC, não se comprometendo a utilizar sua extrafiscalidade para a redução das desigualdades regionais, nem manter o diferencial competitivo da ZFM.

³³³ Não são abrangidos pela isenção IPI em nenhuma operação, nos termos do §1º do art. 3º e do §2º do art. 9º, ambos do DL 288/67: 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.

³³⁴ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus**: proteção constitucional e incentivos fiscais. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, p. 122.

³³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 5696614**. IPI. Direito de crédito. Insumos provenientes da Zona Franca de Manaus adquiridos sob o regime de isenção. Princípio da não-cumulatividade. CF/88, art.43, 1º, II, E 2º, III;153, 3º, II. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio, Relator para o Acórdão: Ministro Edson Fachin, Julgamento: 25/04/2019, Publicação: 20-09-2019. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20596614%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 01 dez. 2023.

A perda dos incentivos fiscais de IPI afetaria a ZFM, conforme já se pôde vislumbrar em cenário similar no ano de 2022, quando o Governo Federal reduziu a alíquota do IPI de produtos industrializados na ZFM para todo o país, deixando o modelo econômico em desvantagem para com os demais estados.

Nesse cenário, foi editado o decreto de nº 11.047, de 14/04/2022, reduzindo a alíquota de IPI de produtos industrializados na ZFM para todo o Brasil.

Em seguida, na data de 28/04/2022, foi publicado o decreto de nº 11.052, que zerava a alíquota de IPI para todo o Brasil sobre extrato concentrado para bebidas, que é utilizado na produção de refrigerantes. Na mesma data, foi publicado o decreto nº 11.055, que reduzia em 35% a alíquota de IPI de produtos industrializados na ZFM.

Já na data de 29/07/2022, fora publicado o decreto de nº 11.158, alterando novamente a alíquota do IPI, zerando as alíquotas de concentrados de refrigerantes, além de afetar outros itens produzidos na ZFM.

E na data de 24/08/2022, foi editado o Decreto de nº 11.182, de 24/08/2022, restabelecendo a alíquota sobre o extrato concentrado para bebidas para 8%, além de restabelecer as alíquotas de diversos produtos industrializados na ZFM.

Os decretos de nº 11.047, 11.052, 11.055 ensejaram o manejo das ADIS de nº 7153, 7155 e 7159, todos sob a relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, que, em decisão liminar, suspendeu os decretos que afetavam os produtos industrializados na ZFM, reconhecendo que o IPI é um dos principais tributos integrantes do pacote de incentivos fiscais da ZFM, isento por força dos arts. 3º e 9º do DL 288/67, pois a forma com que as alíquotas de IPI foram reduzidas, sem a existência de medidas compensatórias à produção da ZFM, “diminuiu drasticamente a vantagem comparativa do polo, ameaçando, assim, a própria persistência desse modelo econômico diferenciado constitucionalmente protegido”³³⁶.

Inclusive, o relator colacionou em sua fundamentação a manifestação da Procuradoria Geral da República, onde afirma a necessidade de apagar a ideia espalhada na sociedade de que “resguardar o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus significa, conseqüentemente,

³³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7153**. Decisão Monocrática. Suspensão dos Decretos 11.047, de 14/04/2022, 11.052, de 28/04/2022, e 11.055/2022, que alteram as Tabelas de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Relator: Min Alexandre de Moraes. Julgamento em: 10/11/2022. Publicado em: 14/11/2022. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%207153%22&base=decisoes&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 12 dez. 2023.

prejuízo às demais regiões do país, pois, como assentado por esse Supremo Tribunal Federal, trata-se de interesse da federação brasileira”³³⁷.

Na Câmara dos Deputados, foi protocolado, em 02/08/2022, o Projeto de Decreto Legislativo de nº 310/2022, de autoria do Deputado Federal José Ricardo, visando à suspensão do decreto de nº 11.158, de 29/07/2022.

Nas justificativas, o proponente do PDL afirmava que as indústrias instaladas na ZFM poderiam rever seus investimentos, uma vez que a redução do IPI para o restante do país não previu nenhuma compensação, possibilitando o êxodo industrial para outras localidades nacionais e internacionais, apresentando ainda as consequências dos decretos:

“As consequências serão queda na arrecadação do Estado e de entes municipais via participação no repartido de ICMS, com menos dinheiro para saúde, educação, segurança, ameaça à Universidade do Estado do Amazonas (UEA), ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas (FTI) e ao Fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas (FMPES), todos esses fundos necessários à promoção do desenvolvimento do Amazonas, e que dependem diretamente dos recursos do Polo Industrial, além de levar milhares de pessoas ao desemprego, aumentando a pressão por atividades que podem impactar a floresta amazônica”³³⁸.

Ocorre que o PDL de nº 310/2022 está com sua tramitação paralisada na Comissão de Finanças e Tributação desde 09/08/2022. E as ADIS 7153, 7157 e 7160 foram julgadas extintas sem resolução do mérito, uma vez que o Decreto nº 11.182 restabelecia as alíquotas de 109 produtos fabricados na ZFM, e o Decreto nº 11.158 já havia restabelecido a alíquota de 61 produtos, perfazendo o total de 170 produtos, em um índice superior a 97% da produção industrial da ZFM³³⁹.

³³⁷ Ibid, p. 13.

³³⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Decreto Legislativo nº 310/2022**: Susta os efeitos do Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022, que aprova a tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2200698 Acesso: 03 dez. 2023.

³³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7153**. Decisão Monocrática. Suspensão dos Decretos 11.047, de 14/04/2022, 11.052, de 28/04/2022, e 11.055/2022, que alteram as Tabelas de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Relator: Min Alexandre de Moraes. Julgamento em: 10/11/2022. Publicado em: 14/11/2022. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%207153%22&base=decisoes&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 12 dez. 2023.

Diante de todo esse cenário, a Câmara dos Deputados tentou manter o diferencial competitivo da ZFM com as características do IPI no IS, mas o Relator da PEC 45/2019 no Senado impossibilitou a utilização do IS para manutenção do diferencial competitivo da ZFM.

Mesmo assim, o próprio texto da PEC 45/2019 abriu espaço para discussão judicial, pois o IS não incidiria nas exportações, nos termos do art. 153, VIII, §6º, inciso I, deixando o Relator de observar as lições do professor Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, sobre a ficção de extraterritorialidade disposta no art. 4º do DL 288/67 e o regime jurídico de exportações aplicadas à ZFM, explicadas em seu livro “Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus”³⁴⁰.

Com base nas lições do professor, a ficção de extraterritorialidade e o regime jurídico de exportações aplicados à ZFM, podem fazer com que não incida IBS, CBS e IS nas remessas de mercadorias à ZFM, se equiparadas às operações com ICMS, PIS, COFINS e IPI.

Ao invés de utilizar o IS para manter o diferencial competitivo da ZFM, a PEC 45/2019 previa a instituição de CIDE, com base no §1º do art. 92-B, em conjunto com o art. 149 da CF/88:

Em relação ao Imposto Seletivo, entendemos que a ampliação da base de incidência proposta no texto aprovado pela Câmara não é a melhor alternativa. Em vez de utilizar um novo tributo com adaptações para cobrir os produtos fabricados na ZFM, propomos a utilização de um tributo já existente em nosso ordenamento, no caso a CIDE. Essa contribuição, prevista no art. 149 da CF, poderá incidir sobre importação, produção ou comercialização de bens que também tenham industrialização incentivada na ZFM, garantido tratamento favorecido às operações na referida área³⁴¹.

A CIDE seria instituída de forma subsidiária. Primeiro, seria vislumbrada de forma isolada ou cumulativa à utilização de instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros de IBS e de BCS. E depois seria utilizada a contribuição interventiva sobre bens industrializados e incentivados na ZFM e nas ALC. Seu produto de arrecadação seria destinado à subvenção da industrialização incentivada na ZFM ou ao FSDEAM, conforme o §§ 1º e 5º do art. 92-B da PEC 45/2019.

³⁴⁰ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019, PASSIM.

³⁴¹ BRASIL. Parecer (SF) nº 88 de 2023. **Da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, que Altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023, p. 29. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em: 15 nov. 2023.

O FDSEAM seria custeado com recursos da União e com recursos da CIDE, sobre gerência do Ente Federal. E a participação efetiva do estado do Amazonas para a definição das políticas públicas que visem fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas do Amazonas, conforme dispõe o § 2º do art. 92-B da PEC 45/2019.

Após a remessa da PEC 45/2019 do Senado à Câmara, foi promulgada a EC 132/2023, que suprimiu a CIDE-ZFM/ALC, mantendo o IPI por meio do art. 126, III, “a” do ADCT sobre produtos que tenham a industrialização incentivada na ZFM, passando o FDSEAM a ser custeado somente com os recursos da União, e sob ela gerido, nos termos do art. 92-B, §2º.

Os instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros de IBS e de CBS, em prol da ZFM, podem ser reduzidos, sob a condição de aporte de recursos ao FDSEAM, asseguradas a diversificação das atividades econômicas e a antecedência mínima de 3 anos, mediante acordo entre a União e o Amazonas, nas disposições do § 4º do art. 92-B da EC 132/23.

O §3º do art. 92-B informa que a LC instituidora do fundo, estabelecerá o montante mínimo de recursos anuais e sua correção, e a possibilidade de uso dos recursos para compensar uma possível perda de receita do estado do Amazonas, por força da reforma tributária, com a instituição do IBS e da CBS.

Certo é que a própria PEC 45/2019, consubstanciada na EC nº 132/2023, prevê uma possível perda de arrecadação por causa da instituição do IBS e da CBS, que podem ser utilizados para preservar o diferencial competitivo da ZFM por meio de instrumentos fiscais, econômicos e financeiros, com base no art. 92-B.

E com o cenário no qual já houve o impacto do IPI sem a preservação dos produtos industrializados na ZFM, resta aguardar se o IBS e a CBS vão atender aos ditames do Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus, com seu regime jurídico de exportações, as prerrogativas do estado do Amazonas na concessão de incentivos fiscais, nos créditos presumidos e demais aspectos atinentes ao modelos econômicos constitucionalmente protegidos.

E se o FSDEAM será suficiente para que a ZFM não sofra impactos sociais e financeiros similares aos da queda da exportação da borracha até o surgimento do Plano de Valorização Econômica da Amazônia do art. 199 da CF/1946.

3.3.3. Impacto no Desenvolvimento Regional e o aumento das Desigualdades Regionais

A ZFM também fomenta políticas públicas na Amazônia Ocidental, tendo como importante incentivo fiscal a isenção do IPI por meio do programa Zona Franca Verde, não incidindo o imposto no processo de industrialização de matéria prima da região, de produtos de

origem vegetal, animal, mineral, no cultivo, coleta, extração, criação animal e no consumo interno, e em importações, exportações, compras de bens nacionais e vendas de seus produtos para os demais estados do país³⁴², e as ALC são isentas de IPI em suas operações, conformes as disposições de cada uma de suas leis.

Como já visto no tópico anterior, o IPI não seria utilizado como instrumento fiscal de desoneração nas operações envolvendo a ZFM e as ALC, sendo mantido, no apagar das luzes da Reforma Tributária na deliberação final, próximo a sua promulgação, mantendo-se o diferencial competitivo da ZFM.

O IBS e a CBS terão os mesmos mecanismos para as ALC instituídas até 31/05/2023, como instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros, podendo ter a redução do alcance de seus instrumentos mediante deliberação entre a União e os estados que tiverem ALC, com aporte de recursos ao Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, assegurando a diversificação das atividades econômicas e a antecedência mínima de 3 anos, por força do art. 92-B, §2º e §6º do ADCT.

O Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá será constituído com recursos da União e por ela gerido, havendo a participação dos estados da referida região para a definição das políticas públicas para o desenvolvimento e a diversificação de suas atividades econômicas, existindo a possibilidade de utilização dos recursos do Fundo para compensar eventual perda de receita da região, decorrentes da reforma tributária, em conformidade com os §6º do art. 92-B da EC 132/2023.

Em que pese o §1º do art. 92-B prever a instituição subsidiária de CIDE para preservar o diferencial competitivo da ZFM e das ALC, o produto da arrecadação será destinado ao Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas (§5º, II, art. 92-B), restando somente o aporte dos recursos da União.

Diante desse cenário, o diferencial competitivo das ALC e da Amazônia Ocidental pode ser preservado com a manutenção do IPI e da abrangência da ZFM sobre a região, restando aguardar se o fundo compensará tamanha perda de arrecadação enunciada pela Reforma Tributária, fomentando o desenvolvimento e a diversificação econômica da região.

³⁴² CHAAR, Diego Francivan dos Santos. A governança ambiental e as políticas públicas da dignidade da pessoa humana: o papel da Sudam e da Suframa na redução das desigualdades regionais na Amazônia perante os objetivos 1, 2 e 10 da Agenda 2030. **Direito E Governança Ambiental na Amazônia**. MARQUES, José Roque Nunes (Coord.). SANTOS, Ronaldo Pereira (Coord.). São Paulo: Alexa Cultural, Manaus: EDUA, 2022, p. 194.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo geral de pesquisa analisar a Reforma Tributária e seus impactos na política de incentivos fiscais da ZFM, tendo como principal resultado a necessidade de adequações da Reforma Tributária ao Sistema Tributário da ZFM.

A CF/88 recepcionou a ZFM por meio de seu art. 40 do ADCT, perfazendo o seu regime jurídico equiparado às exportações e a sua ficção de extraterritorialidade, disposta no art. 4º do DL 288/67, estando disposto em seu art. 1º os motivos que ensejaram o legislador de 67 a constituir o tratamento diferenciado ao modelo econômico.

Esse tratamento diferenciado possibilita sua política de incentivos fiscais, gerando emprego, renda, desenvolvimento econômico e social, além de contribuir para o meio ambiente.

Anteriormente, o modelo visava tão somente o desenvolvimento econômico e a segurança nacional, passando a ter o cunho do desenvolvimento sustentável após sua recepção pela Carta de 88, perseguindo valores dispostos no texto constitucional, dentre os quais, a proteção do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais.

E quando a CF/88 afirma que pretende reduzir as desigualdades regionais, é porque o cenário é real e existente entre as regiões brasileiras, sendo a Região Norte, uma das que mais carecem de infraestrutura e investimentos para o seu desenvolvimento, encontrando no modelo ZFM a possibilidade de alcançar (ou ao menos mitigar) a desigualdade regional encontrada na região, em descompasso com o restante do país.

Dito isso, a política de incentivos fiscais conferida à ZFM também encontra fundamento no Estado Social, que, ao contrário do Estado Liberal, deixou de ser neutro, passando a intervir no domínio econômico por meio da participação, indução e direção.

Ora, no Estado Social, não é possível falar-se em neutralidade absoluta, pois o contribuinte também leva em conta a carga tributária de determinado local para poder realizar os investimentos necessários, não podendo os tributos serem revestidos tão somente para o fim de financiar as atividades estatais. Pelo contrário, até mesmo na fiscalidade o tributo deve perseguir finalidades propostas pelo constituinte, e não somente se custear, mas sim, atingir objetivos constitucionais, dentre eles, o de reduzir as desigualdades regionais.

Sendo assim, as normas indutoras influenciam na escolha do sujeito passivo como um convite, levando a tomadas de decisões almeçadas pelo Estado, com o fito de atingir valores constitucionais que vão além da arrecadação, atribuindo-se o fenômeno da extrafiscalidade.

Com essa possibilidade, no atual STN, os incentivos fiscais conferidos à ZFM são permeados pela extrafiscalidade, possibilitando seu regime jurídico ser o mesmo das remessas

de mercadorias para o exterior e na reexportação, com o atributo da extraterritorialidade ao seu território.

Nessas premissas, confere-se à ZFM incentivos fiscais no âmbito federal e no âmbito estadual, que podem ser afetados pela Reforma Tributária.

No âmbito federal, em síntese, destaca-se a isenção do IPI na entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM (art. 3º DL 288/67); isenção de IPI nas remessas de mercadorias de outros Estados à ZFM (Art. 4º DL 288/67 c/c art. 153, IV, § 3º, inciso III da CF/88); isenção de IPI sobre seus produtos no consumo interno e em sua remessa a outro ponto do Território Nacional (art. 9º DL 288/67), observada as exceções legais (§1º, art. 9º, DL 288/67; crédito presumido de IPI de produtos oriundos da ZFM tratados como insumos (RE nº 5696614); suspensão de PIS/COFINS-importação nas remessas de mercadorias à ZFM, isenção do PIS/COFINS na remessa de mercadorias de outros estados para a ZFM (Art. 4º DL 288/67 c/c art. 149, § 2º, I, CF/88); isenção de PIS/COFINS nas operações internas na ZFM com venda de mercadorias e prestações de serviços, inclusive para empresas do simples nacional (art. 4º DL 288/67 c/c RE nº 1.276.540/AM e a jurisprudência do TRF1).

No âmbito estadual, há a possibilidade de concessão de incentivos fiscais de ICMS pelo estado do Amazonas, sem prévia deliberação no CONFAZ (Art. 15 LC 24/75 c/c art. 150, §6º, CF/88); isenção de ICMS na remessa de mercadorias à ZFM (art. 4º DL 288/67 c/c art. 155, X, “a”, CF/88); crédito presumido de ICMS nas remessas de mercadorias à ZFM (art. 49, I, DL 288/67), devendo o contribuinte que deseja receber a benesse fiscal atender aos requisitos para sua concessão, dentre eles, a atenção ao princípio do desenvolvimento sustentável, positivado na política de incentivos fiscais do Amazonas pela Lei nº 5.750/2021.

No contexto da guerra fiscal, há a LC 24/75, que trata sobre as deliberações do CONFAZ, que, por si só, deveriam os Estados Federados respeitar a norma. Afinal, é lei com bases constitucionais (art. 155, §2º, X, “b”, CF/88), havendo ainda a PSV nº 69, que poderia declarar inconstitucionais incentivos de ICMS concedidos sem deliberação no CONFAZ, merecendo excepcionar a prerrogativa do estado do Amazonas em seu teor, pelo art. 15 da LC 24/75.

No decorrer da pesquisa, ficou constatado que, dentre os objetivos da PEC 45/2019, estão a simplificação do STN, o fim da cumulatividade, o cessar da guerra fiscal e o fortalecimento do Federalismo Fiscal. Para alcançar tais objetivos, destacam-se o IBS, o Comitê Gestor, a CBS, o IS, a CIDE-ZFM/ALC e a previsão da manutenção dos diferenciais da ZFM no art. 92-B e seus parágrafos.

Não obstante à simplificação do STN, parte da doutrina identifica IVAS ideais, podendo haver um único na tributação sobre o consumo, ou o modelo dual, sendo um federal e outro estadual, ambos com legislação uniforme, apreciando o princípio do destino.

No caso brasileiro, a PEC 45/2019, consubstanciada na EC nº 132/2023, cria um IBS estadual e um IS federal (sobre a incidência de produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente), criando uma CBS e mantendo o IPI sobre os produtos incentivados na ZFM, além de implantar o princípio do destino no prazo de 50 anos.

O IS não integrará sua própria base de cálculo e não incidirá de forma cumulativa com o IPI, mas poderá provocar o *bis in idem*, bitributação e o efeito cascata, podendo incidir em qualquer operação e integrar a base de cálculo do IBS, da CBS, do ICMS e do ISS, tendo legislação totalmente diferente do IBS, indo na contramão do que seria um IVA ideal, seja ele único ou dual.

Por sua vez, o IBS e a CBS terão a mesma legislação e mesma incidência, com o descompasso de serem institutos diferentes, sendo um imposto e uma contribuição, com a diferença de um não incidir na base de cálculo do outro, e nem na sua própria base de cálculo, além da CBS não fazer parte da repartição de receitas com os entes estaduais e municipais.

Sobre o Federalismo Fiscal, houve enfoque na autonomia financeira, competência tributária e na guerra fiscal, havendo sido encontradas durante a pesquisa fortes críticas ao CONFAZ, com afirmações de que ele seria um Bundesrat alemão, onde os estados legislam por meio do Conselho Fazendário, que tem como principal prerrogativa a de celebrar convênios de ICMS, possibilitando ou não a concessão de incentivos fiscais do imposto.

Pretendendo sanar a situação, a EC 132/23 instituiu o Comitê Gestor do IBS, com a competência de arrecadar e distribuir o produto da arrecadação de IBS, além de editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, decidir o contencioso administrativo, em atribuições que vão além de tão somente cumprir a lei, além de possuir um critério de deliberação que pode acentuar as desigualdades regionais com o voto baseado no critério populacional, uma vez que as regiões mais desenvolvidas terão mais força no voto populacional em relação a regiões menos populosas e menos desenvolvidas.

Os critérios adotados nas votações poderiam manter a unanimidade prevista para os estados, implicando no que tange às deliberações entre municípios, podendo ser adotado que os representantes municipais tenham o mesmo peso, com a respectiva unanimidade.

A competência tributária dos municípios será suprimida no que tange ao ISS, ficando com o repasse do IBS, do IPI e do IS. Os estados ficam impossibilitados de deliberar sobre a concessão de incentivos fiscais de IBS.

A PEC poderia ter verificado as disposições da PSV nº 69, para declarar inconstitucionais incentivos concedidos sem deliberação no Comitê Gestor, acrescentando a exceção do estado do Amazonas, com base na LC 24/75.

A pesquisa encontrou a possibilidade de a estrutura federalista não estar vinculada a um modelo, tendo cada federação seus traços próprios, não podendo ficar presa no tempo, devendo se adaptar às realidades sociais e do Estado, sob pena de se tornar um sistema ineficiente, devendo se vincular às transformações sociais, alterando-se quando necessário, para não ficar à margem das necessidades sociais, como no caso da ZFM, que é de interesse da federação, segundo o STF.

No caso brasileiro, a PEC 45/2019 visava inicialmente manter o diferencial econômico da ZFM, por meio da LC do IBS e da CBS, que prevê a utilização de instrumentos fiscais, econômicos e financeiros e subsidiariamente CIDE e Fundos, conforme o art. 92-B, e parágrafos da PEC.

Com a promulgação da EC 132/23, a CIDE foi suprimida, mantendo o IPI sobre os produtos incentivados na ZFM, e alíquota zero sobre os demais, não incidindo cumulativamente com o IS, podendo ainda ocorrer a utilização de instrumentos fiscais, econômicos e financeiros com o IBS e a CBS, além da utilização do FSDEAM para compensar eventual perda de arrecadação da ZFM com a Reforma Tributária.

Sendo assim, sugere-se, com base em tudo que foi levantado no presente trabalho (em especial, do Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus, do professor Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho), que a Reforma Tributária se atente ao regime tributário atual do modelo ZFM para aplicá-lo no sistema tributário por vir.

Primeiramente, a LC do IBS pode inserir a previsão do estado do Amazonas conceder incentivos fiscais do imposto, sem a necessidade de deliberação junto ao Comitê Gestor, com base nos arts. 40 e 92-B do ADCT, aplicando similarmente o disposto no art. 15 da LC 24/75.

Justifica-se a premissa, uma vez que o critério populacional por região pode agravar as desigualdades regionais, visto que as regiões mais populosas do país terão força frente às regiões menos populosas, e, consecutivamente, menos desenvolvidas, como a Região Norte.

Da mesma forma, a LC do IBS pode prever a isenção nas remessas de mercadorias para a ZFM, por força de seu regime jurídico equiparado às exportações e reexportações, com ficção de extraterritorialidade (art. 4º DL 288/67) e a possibilidade de crédito presumido nas remessas de mercadorias para a ZFM, com base nas disposições do DL 288/67, similar ao do ICMS.

As disposições do PL 3887/2020 podem ser aproveitadas para a instituição de sua LC, principalmente no que tange às comercializações, incluindo as ALC e a possibilidade do crédito

presumido em suas operações, devendo ser incluídas as prestações de serviços e as operações de pessoa jurídica à pessoa física, perfazendo aparato jurisprudencial de PIS e COFINS em sua totalidade para a nova contribuição.

Não obstante ao IPI, o imposto será mantido para preservar o diferencial competitivo da ZFM, prevenindo a proteção dos produtos industrializados na ZFM, que já sofreram represálias, provocando cenário que poderia gerar êxodo industrial.

Em que pese o Relator da PEC 45/2019 impossibilitar a utilização do IS para manter o diferencial econômico da ZFM, a EC nº 132/23 manteve a disposição de não incidência do IS nas exportações, abrindo margem para impugnações judiciais, uma vez que não houve a observância do regime jurídico extraterritorial conferido à ZFM.

Os fundos que se pretende criar para compensar possível perda de arrecadação do estado do Amazonas, das ALC, da Amazônia Ocidental e do Amapá contarão com recursos da União para realização de políticas públicas, subvenção das indústrias incentivadas na ZFM, e reparação da perda de arrecadação que a reforma tributária pode causar na região.

Fez bem o legislador constituinte derivado ao não permitir que os contribuintes dos demais estados fossem demasiadamente tributados com a CIDE, mantendo o IPI com alíquota zero, com exceção dos produtos incentivados na ZFM, deixando de observar que o IS não incide nas exportações, gerando a possibilidade de questionamentos perante o judiciário da sua não incidência nas remessas de mercadorias à ZFM, por força de sua ficção de extraterritorialidade.

As medidas sugeridas à Reforma Tributária são relevantes, pois a PEC 45/2019, materializada na EC 132/23, afirma ser possível a perda de arrecadação para o estado do Amazonas, refletindo nas ALC e na Amazônia Ocidental, com possibilidade de acentuar as desigualdades regionais, em especial, com a perda de arrecadação no Amazonas e o fim das prerrogativas do Amazonas sobre o ICMS e o dos benefícios de PIS/COFINS.

Por fim, quando a EC 132/23 afirma que o IBS e a CBS devem observar o diferencial competitivo da ZFM e das ALC, os tributos estão sendo utilizados com extrafiscalidade, pois, no IBS e na CBS, pretende-se utilizar norma indutora positiva, demonstrando que, no Estado Social, não se pode atribuir o caráter absoluto de uma tributação neutra, e o Federalismo Fiscal Brasileiro deve se atentar para as desigualdades regionais atenuada pelo modelo da ZFM.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUIAR, Glauco Lubacheski de. A tributação extrafiscal como mecanismo de desenvolvimento socioeconômico da Zona Franca de Manaus. (Org.), MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.), RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. (Org.), PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Org.). **Zona Franca De Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM.** São Paulo: MP ed, p. 137-157, 2008.
- ANJOS FILHO, Robério Nunes dos. **Direito ao desenvolvimento.** São Paulo: Saraiva, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro: CTN comentado.** 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BANCO MUNDIAL. **Equilíbrio delicado para a Amazônia Legal Brasileira: um memorando econômico.** Whashington: Grupo Banco Mundial, 2023. Disponível em: file:///C:/Users/Dr.%20Diego%20Chaar/Downloads/9781464819131.pdf Acesso em: 11 mai. 2023.
- BARBOSA, Hermano Notaroberto. **O Poder de Não Tributar: benefícios fiscais na Constituição.** São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BENCHAYA, Rachel. ZFM: incentivos fiscais e a repercussão nos Estados Federados. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes (Org.). PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **Zona Franca De Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM.** São Paulo: MP ed, 2008.
- BENCHIMOL, Samuel. **Amazônia: planetarização e moratória ecológica.** São Paulo: CERED, 1989.
- BENCHIMOL, Samuel. **Manual de introdução à Amazônia.** Manaus: Edição reprográfica, 1996.
- BENCHIMOL, Samuel. **Exportação da Amazônia Brasileira 1997.** Manaus: Valer, 1998.
- BENFATTI, Fabio Fernandes Neves. **Direito ao desenvolvimento.** São Paulo: Saraiva, 2014.
- BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito tributário e princípio federativo.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estado Social Brasileiro.** Belo Horizonte: Arras Editores, 2014.
- BODNAR, Zenildo. CRUZ, Paulo Márcio. A transnacionalidade e a emergência do Estado e do Direito Transnacionais. **Revista Eletrônica CEJUR.** v. I, n. 4. Curitiba, 2009. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/cejur/article/view/15054> Acesso em: 10 mai. 2023.

BOFF, Salete Oro. **Reforma tributária e federalismo**. Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, 2005.

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BOMFIM, Ronaldo. BOTELHO, Lissandro. **Zona Franca de Manaus: condicionantes para o futuro**. Manaus: Editora Valer, 2009.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

BONAT, Alan Luiz. **Federalismo fiscal e desenvolvimento nacional: coordenação das políticas fiscais de ICMS**. Curitiba: Íthala, 2018.

BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824)**. Brasília, DF: Presidência da República, [1824]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm Acesso em: 12 dez. 2023.

BRASIL. [Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Brasília, DF: Presidência da República, [1891]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm Acesso em: 12 dez. 2023.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)**. Brasília, DF: Presidência da República, [1934]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm Acesso em: 12 dez. 2023.

BRASIL. [Constituição (1937)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Brasília, DF: Presidência da República, [1937]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm Acesso em: 12 dez. 2023.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Brasília, DF: Presidência da República, [1946]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm Acesso em: 13 mai. 2023.

BRASIL [Constituição (1967)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1967**. Brasília, DF: Presidência da República, [1967]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm Acesso em: 13 mai. 2023.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. **Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967**. Brasília, DF: Presidência da República, [1969]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm Acesso em: 13 mai. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 20 jun. 2022.

BRASIL. Lei nº 1.806, de 6 de janeiro de 1953. **Dispõe sobre o plano de Valorização Econômica da Amazônia, cria a Superintendência da sua execução e dá outras providências**. Brasília, DF: Presidência da República, [1953]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/11806.htm Acesso em: 13 mai. 2023.

BRASIL. Decreto Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. **Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus**. Brasília, DF: Presidência da República, [1957]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm Acesso em: 03 abr. 2022.

BRASIL. Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967. **Estabelece incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia e dá outras providências**. Brasília, DF: Presidência da República, [1967]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0291.htm Acesso em: 13 mai. 2023.

BRASIL. Decreto-lei nº 356, de 15 de agosto de 1968. **Estende Benefícios do Decreto-Lei número 288, de 28 de fevereiro de 1967, a Áreas da Amazônia Ocidental e dá outras Providências**. Brasília, DF: Presidência da República [1968]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0356.htm Acesso em: 13 mai. 2023.

BRASIL. Lei complementar nº 124, de 3 de janeiro de 2007. **Institui, na forma do art. 43 da Constituição Federal, a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM; estabelece sua composição, natureza jurídica, objetivos, área de competência e instrumentos de ação; dispõe sobre o Fundo de Desenvolvimento da Amazônia – FDA; altera a Medida Provisória nº 2.157-5, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei Complementar nº 67, de 13 de junho de 1991; e dá outras providências**. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp124.htm Acesso em: 13 mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957. **Cria uma zona franca na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas, e dá outras providência**. Brasília, DF: Presidência da República, [1957]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/13173.htm. Acesso em: 13 mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 10 dez. 2022.

BRASIL. Lei nº 5.173, de 27 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Plano de Valorização Econômica da Amazônia; extingue a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA), cria a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), e dá outras providências**. Brasília, DF: Presidência da República,

[1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15173.htm Acesso em: 13 mai. 2023.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, [2019]. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> Acesso em 14 mai. 2023.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, [2019]. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em 12 dez. 2023.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 46/2022. (PEC da Reforma Tributária). Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, Senado Federal, [2022]. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155612> Acesso em: 25 abr. 2023.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019. (PEC da Reforma Tributária). Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Estabelece a reforma tributária, para extinguir tributos e criar o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS). Brasília, DF: [2019]. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699> Acesso em: 14 mai. 2023.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: [2023]. Disponível: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm#art4 Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Projeto de Lei nº 3887/2020. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, e altera a legislação federal. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, [2020]. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0ryrlj7cefm e585e1pwxal0a97909110.node0?codteor=1860066&filename=PL+388/2020 Acesso em: 14 mai. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Decreto Legislativo nº 310/2022: Susta os efeitos do Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022, que aprova a tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2200698 Acesso: 03 dez. 2023.

BRASIL. Reforma Tributária: saiba mais sobre o projeto que cria a Contribuição sobre Bens e Serviços. Câmara dos Deputados. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/678558-reforma-tributaria-saiba-mais-sobre-o-projeto-que-cria-a-contribuicao-sobre-bens-e-servicos/> Acesso em 14 mai. 2023.

BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) nº 88, de 2023. Da Comissão de Constituição, Justiça e cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, que

Altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição n° 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição n° 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga.. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Parecer sobre as Emendas à Proposta de Emenda à Constituição n° 45, de 2019, da Câmara dos Deputados, que altera o Sistema Tributário Nacional.** Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília: Senado Federal, 2023, p. 1. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em: 10 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 310/AM.** 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. Relatora: Min Cármen Lúcia. Órgão julgador: Pleno. j. 19/02/2014. DJe-174. Divulgado em: 08/09/2014. Publicado em: 09/09/2014. p. 1-2. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%20310%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 3.702/ES.** Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto n° 1.542-R, de 15 de setembro de 2005, do Estado do Espírito Santo. Inclusão de hipótese de diferimento de ICMS. Descaracterização do instituto. Benefício fiscal. Ausência de convênio entre os estados-membros. Inconstitucionalidade. Rel. Min. Dias Toffoli. Órgão julgador: pleno. j. 01/06/2011. DJe-166. Divulg. 29/08/2011. Public. 30/08/2011. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%203702%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 24. set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 7153.** Decisão Monocrática. Suspensão dos Decretos 11.047, de 14/04/2022, 11.052, de 28/04/2022, e 11.055/2022, que alteram as Tabelas de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Relator: Min Alexandre de Moraes. Julgamento em: 10/11/2022. Publicado em: 14/11/2022. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%207153%22&base=decisoes&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 12 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 598468.** Recurso extraordinário com repercussão geral. Direito tributário e constitucional. Imunidade incidente sobre receitas da exportação. Empresas optantes do simples. Aplicabilidade. Recurso provido. Relator: Min. Marco Aurélio. Redator do acórdão: Min. Edson Fachin. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 22/05/2020 Publicação: 09/12/2020.). Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20598468%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 30 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Interno no Recurso Extraordinário nº 1393804**. Direito tributário. Agravo interno em recurso extraordinário. Simples nacional. Receitas decorrentes da prestação de serviços para a Zona Franca de Manaus. Imunidade tributária. Declaração segregada. Possibilidade. Relator: Roberto Barroso. Primeira Turma. Julgado em 01/03/2023, DJe-s/n. Divulg. 06/03/2023. Public. 07/03/2023. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%201393804%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em 05 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 5696614**. IPI. Direito de crédito. Insumos provenientes da Zona Franca de Manaus adquiridos sob o regime de isenção. Princípio da não-cumulatividade. CF/88, art.43, 1º, II, E 2º, III;153, 3º, II. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio, Relator para o Acórdão: Ministro Edson Fachin, Julgamento: 25/04/2019, Publicação: 20-09-2019. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20596614%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 01 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574706**. Tema nº 69. Recurso extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento. Apuração escritural do ICMS e regime de não cumulatividade. Recurso provido. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Julgado em: 15/03/2017. Publicação em: 02/10/2017. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20574706%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 18 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 841979**. Repercussão Geral. Tema 756. I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04. Relator: Min. Dias Toffoli. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgado em: 28/11/2022. DJe-s/n. Divulgação em: 08/02/2023. Publicação em: 09/02/2023. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20841979%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 10 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592891**. Tributário. Repercussão geral. Imposto sobre produtos industrializados – IPI. Creditamento na aquisição direta de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Artigos 40, 92 e 92-a do ADCT. Constitucionalidade. Artigos 3º, 43, § 2º, III, 151, I e 170, I e VII da Constituição Federal.

Inaplicabilidade da regra contida no artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal à espécie. Relatora: Rosa Weber. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Julgado em 25/04/2019. Acórdão Eletrônico. DJe-204. Divulgado em: 19/09/2019. Publicado em: 20/09/2019). Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20592891%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 04 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº. 1004**. Relator: Luiz Fux. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Julgado em 12/12/2023. Divulgado em: 18/12/2023. Publicado em: 19/12/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6463243> Acesso em: 02 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 4832**. Relator: Luiz Fux. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Julgado em 12/12/2023. Divulgado em: 18/12/2023. Publicado em: 19/12/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4284674> Acesso em: 02 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 144.785/PR**. Tributário. COFINS. Zona Franca de Manaus. Isenção. Inteligência do art. 4º do DL 288/67. Relator: Min. Paulo Medina. Órgão julgador: 2ª Turma. Julgado em: 21/11/2002, Dj 16/12/2002, p. 285. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%27144785%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%27144785%27\).suc.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%27144785%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%27144785%27).suc.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja) Acesso em: 12 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 834.401/AM**. Processual civil. Tributário. Súmula 284/STF. Dissídio não demonstrado. Zona Franca de Manaus - ZFM. Imposto de importação - II. Imposto sobre produtos industrializados - IPI. Isenção. Saída de mercadorias da ZFM. Momento da ocorrência do fato gerador. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Órgão julgador: 2ª Turma. Julgado em: 19.08.2010. DJe 28.09.2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 12 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AREsp nº. 799.618/AM**. Tributário. Agravo interno no agravo em recurso especial. PIS e COFINS. Mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus. Equiparação à exportação. Não incidência dos referidos tributos. Operação de venda realizada por empresa sediada na própria zona franca à empresa situada na mesma localidade. Particularidade que não desconfigura a inexigibilidade das exações. Agravo interno improvido. Relatora Ministra Assusete Magalhães. Órgão julgador: Segunda Turma. Julgado em 11/9/2023. DJe: 14/9/2023. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=ACOR&livre=1.276.540&O=JT> Acesso em: 04 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1276540/AM**. Processual civil e tributário. Recurso especial. art. 535, II, do CPC. Alegações genéricas. Súmula 284/STF. Arts. 110, 111, 176 e 177, do CTN. Prequestionamento. Ausência. Súmula 211/STJ. Desoneração do PIS e da COFINS. Produtos destinados à Zona Franca de Manaus. art. 4º do dl 288/67. Interpretação. Empresas sediadas na própria Zona Franca. Cabimento. Relator Min. Castro Meira. 2ª Turma. J. em 16/02/2012, DJe 05/03/2012. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e](https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e)

+@num=%271276540%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271276540%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja Acesso em: 12 dez. 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação/Reexame Necessário n. 0016202-70.2012.4.01.3200/AM**. Relator Des. Federal Reynaldo Fonseca. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml> Acesso em: 05 out. 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível n. 1014671-82.2019.4.01.3200**. Oitava Turma. Relatora: Juíza Federal Kátia Balbino de Carvalho Ferreira (Conv.). PJe 15/10/2021. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml> Acesso em: 05 out. 2023

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança n. 1017194-33.2020.4.01.3200**. Relatora: Desembargadora Federal Gilda Sigmaringa Seixas. Órgão julgador: Sétima Turma. PJe 08/02/2023. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml> Acesso em: 05 out. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Grupo de Trabalho da reforma tributária. **Resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária**. Brasília: Segecex, 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/resultados-do-grupo-de-trabalho-sobre-a-reforma-tributaria-8A81881F8A588DD8018AF6C47BEC731B.htm> Acesso em: 12 dez. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade: (Re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e Aplicações no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CASTRO, Evelyn Vanneli de Figueiredo. PONTES FILHO, Raimundo Pereira. Justiça Social: subterfúgios da Zona Franca de Manaus na política de redução da pobreza multidimensional, do desenvolvimento regional e sustentável na Amazônia. **Revista Jurídica Unicritiba**. vol. 01, n°. 73, p. 78-96, Curitiba, 2023.
DOI: <http://dx.doi.org/10.26668/revistajur.2316-753X.v1i73.6318> Disponível em: <https://revista.unicritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/6318> Acesso em 08 mai. 2023.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CHAAR, Diego Francivan dos Santos. A governança ambiental e as políticas públicas da dignidade da pessoa humana: o papel da Sudam e da Suframa na redução das desigualdades regionais na Amazônia perante os objetivos 1, 2 e 10 da Agenda 2030. **Direito E Governança Ambiental na Amazônia**. MARQUES, José Roque Nunes (Coord.). SANTOS, Ronaldo Pereira (Coord.). São Paulo: Alexa Cultural, Manaus: EDUA, 2022.

CHAAR, Diego Francivan dos Santos. CASTRO, Evelyn Vannelli de Figueiredo. DIAS, Mônica Nazaré Picanço. Zona Franca de Manaus: novas perspectivas transnacionais à luz dos objetivos de desenvolvimento sustentável da agenda 2030 da ONU. **Revista de Direito e Sustentabilidade**, v. 8, p. 1-17, 2022. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2525-9687/2022.v8i2.9108> Acesso em: 06 mai. 2023.

CHAAR, Diego Francivan dos Santos. CASTRO, Evelyn Vannelli de Figueiredo. SANDRINI, Marcela Dorneles. Guerra fiscal: reflexos sociojurídicos a partir da proposta de súmula vinculante n. 69 do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/9594> Acesso em 26 set. 2023.

CHAAR, Diego Francivan dos Santos. CASTRO, Evelyn Vannelli Figueiredo. Os incentivos fiscais no caminho do desenvolvimento sustentável na Amazônia. BÜHRING, Marcia Andrea (Coord.). CERDOTES, Angélica (Coord.). **Meio Ambiente, tecnologia e sustentabilidade**. IV Congresso Internacional de Direito e Inteligência Artificial (IV CIDIA). Belo Horizonte: Skema Business School, 2023. p. 95. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/s5y6p2k5/89dh7z4u/fP37WLNyL8heYYTu.pdf> Acesso em 26 set. 2023.

CRUZ, Paulo Márcio. BODNAR, Zenildo. **A transnacionalidade e a emergência do Estado e do direito transnacionais**. In Revista Eletrônica do CEJUR, V. I., n. 04, 2009. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/cejur/article/view/15054> Acesso em: 10 mai. 2023.

DANTAS, Fernando Antônio de Carvalho. **Entre a Natureza e a Natureza Jurídica das Coisas: os povos indígenas, os bens ambientais e os processos de apropriação da natureza na Amazônia Brasileira**. Coimbra, Portugal: Liber Amicorum – Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, 2010.

DELGADO, Ana Paula Teixeira. **O direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização: paradoxos e desafios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). ELALI, André. (Coord.). PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.). **Incentivos fiscais: questões pontuais na esfera Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo: MP, 2004.

ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2005.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. 2006. 180 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006.

FARIA, Luiz Alberto de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERREIRA, Adriano Fernandes. LIMA, Fabíola Bessa Salmito. BRAGA, Louise Oliveira. Da necessidade de harmonização do direito ao desenvolvimento sustentável e do direito ao meio ambiente enquanto direitos fundamentais. **Constitucionalismo e Meio Ambiente, tomo 6: direitos fundamentais.** (Org.), Cleide Calgaro. (Org.), Agostinho Oli Koppe Pereira. (Org.), Deilton Ribeiro Brasil. Porto Alegre, RS: Editora Fi, p. 21-41, 2021. ISBN: 978-65-5917-146-0 DOI - 10.22350/9786559171460. Disponível em: <https://www.editorafi.org/780constitucionalismo> Acesso em: 27 abr. 2023.

FERREIRA, Renato Fernandes. Zona Franca de Manaus como mecanismo de governança em combate às desigualdades regionais. MARQUES, José Roque Nunes (Coord.). SANTOS, Ronaldo Pereira. (Coord.). **Direito e Governança Ambiental na Amazônia.** São Paulo: Alexa Cultural, 2022, p. 165.

FERREIRA JUNIOR, Rubens. VAILLATTI, Diogo Basílio. Guerra fiscal internacional: o paradoxo entre arrecadação e atendimento aos direitos fundamentais do cidadão. **Revista de Direito da UFMS.** p. 144-156. Campo Grande, MS: 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufms.br/index.php/revdir/article/view/14686> Acesso em: 11 mai. 2023.

FIALHO, Marcelito Lopes. REIS, Karina Pregolato. OLIVEIRA, Ricardo Bezerra de. Franco, Márcia Villar. SANTOS, Haroldo Lima. Fatores de Riscos à saúde por ingestão excessiva de refrigerantes e as suas principais doenças causadas ao ser humano. **Olímpia: Intraciência Revista Científica da Faculdade do Guarujá,** 2019. Disponível em: https://uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20190312104438.pdf Acesso em: 27 nov. 2023.

FONSECA, José Ozório de Menezes. Amazônia: olhar o passado, entender o presente, pensar o futuro. **Hiléia: Revista de Direito Ambiental da Amazônia,** Manaus, ano 3, nº 4, Ed. Governo do Estado do Amazonas, p. 87-146, 2006. Disponível em: <https://pos.uea.edu.br/data/direitoambiental/hileia/2005/4.pdf> Acesso em: 13 mai. 2023.

FONSECA, José Ozório de Menezes. **Pensando a Amazônia.** Manaus: Valer, 2011.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Zona Franca de Manaus: impactos, efetividade e oportunidade.** São Paulo: FGV – Escola de Economia de São Paulo, 2019. Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf. Acesso em 03 mai. 2023.

GÔUVEA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário.** Del Rey Editora: Belo Horizonte, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: Interpretação e crítica.** 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores: 2010.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. Zona Franca de Manaus: Extrafiscalidade, desenvolvimento regional e preservação ambiental. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes (Org.). PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **Zona Franca De Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM.** São Paulo: MP ed, 2008.

HACK, Érico. **Contribuição de intervenção no domínio econômico: destinação do produto arrecadado e finalidade como requisitos de validade.** Curitiba: Juruá, 2008.

HOVARTH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009.

IBGE. **Estimativas da população residente no Brasil e unidades da Federação com data de referência em 1º de julho de 2021**. Disponível em:

https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/POP2021_20230710.pdf
Acesso em: 26 nov. 2023.

IBGE. **Produto Interno Bruto – PIB, 2023..** <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>.
Acesso em: 10 mai. 2023.

JUNGER, Tatiana. **Reforma Tributária: desigualdade, tributação e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 6ª Ed. São Paulo: Martins Fortes, 1998.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEÃO, Martha. Reforma Tributária no Brasil: entre a promessa e a realidade. Santa Catarina: **Cadernos Do Programa De Pós-Graduação Em Direito – PPGDir./UFRGS**, Volume XIX, nº 2, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.22456/2317-8558.96718> Acesso em: 18 nov. 2023.

LEMES, Narcilene Moreira Machado. **Federalismo fiscal e a aplicabilidade do princípio da redução das desigualdades regionais**. Curitiba: CRV, 2019.

LUNELLI, Carlos Alberto. FRACALOSSO, Marcos. Tributo ambiental: os fins podem ser extrafiscais. **Constitucionalismo e Meio Ambiente, tomo 6: direitos fundamentais**.

CALGARO, Cleide (Org.). PEREIRA, Agostinho Oli Koppe (Org.). BRASIL, Deilton Ribeiro (Org.). Porto Alegre: Editora Fi, p. 42-55, 2021. Disponível em:
<https://www.editorafi.org/780constitucionalismo> Acesso em: 03 dez. 2022.

MACHADO. Hugo de Brito. O Regime jurídico dos incentivos fiscais. MACHADO. Hugo de Brito. (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MANEIRA, Eduardo. LIMA, Daniel Serra. 30 anos da Constituição: Sistema Tributário Nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consumo. Rio de Janeiro: **Revista da Faculdade de Direito da UERJ – RFD**, nº 34, 2019, p. 60. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/39459/0> Acesso em: 18 nov. 2023.

MARTINS, Ives Gandra Silva. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre Estados. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. (Coord.) MACHADO, Hugo de Brito. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MARTINS. Ives Gandra. Reforma Tributária. **XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Racionalização do Sistema Tributário**. CARVALHO, (Coord.) Paulo de Barros.

São Paulo: Editora Noeses, 2017. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/04/Ives-Gandra.pdf> Acesso em: 18 nov. 2023.

MILARÉ, Edis. **Direito do Ambiente: A Gestão Ambiental em Foco.** Doutrina Jurisprudência. Glossário. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente.** Curitiba: Juruá, 2004.

NAVARRO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2020.

NAÇÕES UNIDAS. **Carta das Nações Unidas.** São Francisco, 1945. Disponível em <https://brasil.un.org/sites/default/files/2022-05/Carta-ONU.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2023.

NAÇÕES UNIDAS. **Declaração final da conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável – Rio + 20.** Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <https://riomais20sc.ufsc.br/files/2012/07/CNUDS-vers%C3%A3o-portugu%C3%AAs-COMIT%C3%8A-Pronto1.pdf>. Acesso em 30 jul. 2022.

NAÇÕES UNIDAS. **Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento: de acordo com a Resolução nº 44/22/ da Assembleia Geral da ONU, de 22-12-89, estabelece uma abordagem equilibrada e integrada das questões relativas a meio ambiente e desenvolvimento: a Agenda 21.** Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 1995. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/7706?_ga=2.231207199.1438027748.1659163751-1258728247.1638476316 Acesso em 30 jul. 2022

NAÇÕES UNIDAS. **Objetivos de Desenvolvimento Sustentável. Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável.** Nova Iorque, 2015. Disponível em <https://brasil.un.org/sites/default/files/2020-09/agenda2030-pt-br.pdf>. Acesso em 22 jul. 2022.

NAÇÕES UNIDAS. **Os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável no Brasil.** Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>. Acesso em 01 mai. 2023.

NOBRE, Antônio Donato. **O futuro climático da Amazônia: relatório de avaliação científica.** São José dos Campos: INPA, 2014. Disponível em: <http://www.ccst.inpe.br/wp-content/uploads/2014/11/Futuro-Climatico-da-Amazonia.pdf> Acesso em: 10 mai. 2023.

NUNES, Aline Teixeira Leal. Impacto na Zona Franca de Manaus da inefetividade do controle interno dos incentivos fiscais de ICMS. **Revista da Procuradoria Geral do Estado.** Manaus, Procuradoria-Geral do Estado, Centro de Estudos Jurídicos, Imprensa Oficial do Estado do Amazonas, 2022. Disponível em: <https://www.pge.am.gov.br/wp-content/uploads/2022/12/Revista-da-PGE-AM-Edicao-Especial-de-numero-42.pdf> Acesso em: 26 set. 2023.

OLIVEIRA, Jofre Luis da Costa. A natureza jurídica dos benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus (ZFM): imunidade tributária ou isenção. **Revista Acadêmica da Faculdade de**

Direito do Recife. v. 93, n.1, p.278-300, Abr. 2021, p. 297. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/249101>. Acesso em: 19 nov. 2022.

PACHECO, Ana Sofia Assis. Dos impostos fiscais aos impostos extrafiscais. Do Estado Social ao Estado Liberal. PIRES, Manuel. (Org.). **Da extrafiscalidade**. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002.

PRADO, Sérgio. Desafios e perspectivas do federalismo fiscal brasileiro. **Federalismo fiscal Brasil – Alemanha**. (Org.) CAMPOS, Cesar Cunha. (Org.) MENDES, Gilmar Ferreira. São Paulo: FGV projetos, 2016.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A Zona Franca de Manaus e o comunicado CAT nº 36/2004. (Org.), MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.), RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. (Org.), PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Org.). **Zona Franca De Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM**. São Paulo: MP ed., 2008.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. As exonerações tributárias nas operações destinadas à Zona franca de Manaus à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Coordenadores. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes (Org.). MARINHO, Daniel Octávio Silva (Org.). **O Superior Tribunal de Justiça e a aplicação do Direito: estudos em homenagem aos 30 anos do Tribunal da Cidadania**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Coleção Esquemático. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Os convênios interestaduais e a competência exonerativa em matéria de ICMS. **Revista da Procuradoria Geral do Estado**. Manaus, Procuradoria-Geral do Estado, Centro de Estudos Jurídicos, Imprensa Oficial do Estado do Amazonas, 2022. Disponível em: <https://www.pge.am.gov.br/wp-content/uploads/2022/12/Revista-da-PGE-AM-Edicao-Especial-de-numero-42.pdf> Acesso em: 26 set. 2023.

REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

REGO, Elisa Albuquerque Maranhão. **Federalismo fiscal: controle e limites aos incentivos fiscais e suas repercussões nos Fundos de Participação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

RIBEIRO, Alísio Cláudio Barbosa. Os Princípios da política Estadual de Incentivos Fiscais. **Estudos de Direito tributário**. Coordenador. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes (Coord.). Manaus: Caminha Consultoria Empresarial, 2006.

RIVAS, Alexandre Almir Ferreira. MOTA, José Aroudo. MACHADO José Alberto da Costa. **Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia**: a experiência do Pólo Industrial de Manaus. 1. ed. Curitiba: Editora CRV; Co-Editora: PIATAM, 2009.

SACHS, Jeffrey D. **A era do desenvolvimento sustentável**. Biblioteca Nacional de Portugal. Lisboa, 2017. E-book. Disponível em: <https://biblioteca.wook.pt/reader/index.html> Acesso em: 14 mai. 2023.

SANTOS, Lucas Siqueira dos. **Reforma Tributária no Brasil**: histórico, necessidades e propostas. Orientadora: PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Dissertação. (Mestrado em Direito). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2015. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace;handle/handle/10438/13965> Acesso em: 19 nov. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Portos francos - Zonas Francas - Depósitos francos. **Revista De Direito Administrativo**, Fundação Getúlio Vargas, 137, 412–421, 1979. <https://doi.org/10.12660/rda.v137.1979.43056> Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43056> Acesso em: 14 mai. 2023.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução Laura Teixeira Motta. 1. Ed. 6. Reimp. São Paulo: Companhia das letras, 2007.

SILVA, Luiz Otávio da. Desenvolvimento Sustentável e a Zona Franca de Manaus. Constituição, Economia E Desenvolvimento: **Revista Eletrônica Da Academia Brasileira De Direito Constitucional**, Curitiba, vol. 7, n. 13, Jul.-Dez. p. 423-440, 2015. Disponível em: <http://www.abdconstojs.com.br/index.php/revista/article/view/122>, Acesso em: 29 abr. 2023.

SILVA, Romeu Faria Thomé da. **Manual de Direito Ambiental**. Salvador: Editora Juspodivm, 2015.

SOUZA, Andrei Mininel de. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**: da incidência ao controle de constitucionalidade. São Paulo: Scortecci, 2008.

SUFRAMA. Decreto nº 7.139, de 29 de março de 2010. **Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, e dá outras providências**. Brasília, DF: presidência da República, [2010]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/D7139.htm Acesso em: 11 mai. 2023.

SUFRAMA. **Zona Franca Verde**. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm/zfv>. Acesso em 04 mai. 2023.

SUFRAMA. **Desenvolvimento regional**. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm/desenvolvimento-regional-1> Acesso em 14 mai. 2023.

SUFRAMA. **Amazônia Ocidental**. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/assuntos/amazonia-ocidental> Acesso em: 10 mai. 2023.

TOLENTINO, Appio da Silva. **Zona Franca de Manaus em análise: razões jurídicas, econômicas e sociais**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2021.

TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. **Da extrafiscalidade**. PIRES, Manuel (Coord.). Lisboa: Editora Universidade Lusíada, 2011.

THOMÉ DA SILVA, Romeu Faria. **Manual de Direito Ambiental**. Salvador: Editora Juspodivm, 2015.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro e Brasília: Serviço Editorial IPEA, 1998. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf Acesso em: 19 nov. 2023.