

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM
HELDER CÂMARA**

DIREITO AMBIENTAL E SOCIOAMBIENTALISMO I

LIVIA GAIGHER BOSIO CAMPELLO

NORMA SUELI PADILHA

MARCELINO MELEU

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito ambiental e socioambientalismo I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Livia Gaigher Bosio Campello, Norma Sueli Padilha, Marcelino Meleu – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-091-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Ambiental. 3. Socioambientalismo. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34



XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO AMBIENTAL E SOCIOAMBIENTALISMO I

Apresentação

A qualidade e diversidade de temas apresentados nos artigos que fazem parte da coletânea ora apresentada, bem traduzem não só a importância que o Direito Ambiental possui diante das complexas questões socioambientais que assolam o País, mas também a relevância que o Grupo de Trabalho de Direito Ambiental tem assumido a cada edição dos Congressos do CONPEDI. O crescimento do debate e as instigantes pesquisas promovidas nos Grupos que envolvem o Direito Ambiental e o Socioambientalismo demonstram o quanto os pesquisadores do CONPEDI tem tomado posição e buscado soluções por meio de suas pesquisas quanto aos instrumentos jus ambientais, para o enfrentamento dos inúmeros e complexos problemas que envolvem o direito ao equilíbrio do meio ambiente e a proposta do desenvolvimento sustentável,

O presente GT de Direito Ambiental e Socioambientalismo do XXIV Congresso Nacional do CONPEDI em Belo Horizonte reúne pesquisadores de praticamente todas as regiões do País, de renomadas Universidades públicas e privadas, mestre e doutores, mestrandos e doutorandos, e denotam o olhar crítico e aguçado por meio de pesquisas instigantes e interessantes, que se alicerçam sobre a teoria geral do Direito Ambiental e seus princípios estruturantes, sempre no aprofundamento da importância da aplicação efetiva dos princípios da precaução e prevenção, do poluidor pagador, da informação e participação, da responsabilização integral, da participação, da solidariedade intergeracional, do desenvolvimento e consumo sustentáveis e da função socioambiental da propriedade. Pesquisas que podem até mostrar diferentes perspectivas e abordagens, mas que jamais afastam a importância e relevância da base principiológica que alicerça o Direito Ambiental e que mantem sua finalidade específica em prol da fundamentalidade do direito ao equilíbrio do meio ambiente.

As pesquisas apresentadas aprofundam a aplicação de instrumentos estratégicos para a efetivação da proteção ambiental, seja com as pesquisas sobre interessantes instrumentos como a Avaliação Ambiental Estratégica, a Gestão e Análise de Riscos, a Tributação ambiental, a compensação financeira e incentivos fiscais, além do mercado de créditos de carbono.

Os artigos refletem ainda a preocupação com as consequências danosas do modelo de sociedade de risco e do Estado de Direito frente à crise ecológica, apresentando abordagens instigantes sobre o direito de Acesso a Água, da gestão de riscos em eventos catastróficos, dos riscos de desertificação e da perda da biodiversidade e de conhecimentos tradicionais. Denotam também o contexto do conflito territorial brasileiro que dificulta a aplicação efetiva da proteção jurídica ao meio ambiente em áreas ambientalmente sensíveis, como áreas de preservação permanente, Unidades de conservação, e territórios ocupados por comunidades tradicionais.

Registre-se que muito embora os artigos tenham sido avaliados e aprovados para apresentação no CONPEDI, em Belo Horizonte, antes do terrível desastre ambiental em Mariana, também em Minas Gerais, e que ocorreu em decorrência do rompimento da barragem de dejetos tóxicos da Mineradora Samarco, os temas apresentados denotaram uma preocupação que se insere no mesmo contexto da irresponsabilidade ambiental que esta tragédia evidencia como prática comum no País. Pois diante do maior desastre ambiental no Brasil, que causou a perda irreversível de vidas humanas, de solo, de biodiversidade, de vegetação, de toneladas de peixes e inúmeras espécies de animais, atingindo várias cidades e o acesso a água potável de milhares de pessoas, degradando mais de 600 km de vale, desde a barragem do Fundão, em Bento Rodrigues, até a foz do Rio Doce, no Estado do Espírito Santo, causando a morte do próprio Rio Doce e de toda a vida que ela abrigava em seu entorno, tragado pela lama mortal que nada pode conter, evidencia-se a atualidade e importância dos estudos e pesquisas que envolvem o descumprimento sistemático da legislação ambiental brasileira e dos princípios da precaução e prevenção, além da informação, e participação democrática, do poluidor pagador e da responsabilidade integral.

Assim, registre-se a atualidade e pertinência das pesquisas ora apresentadas, que perpassam também a ética ambiental, e o papel do Estado Democrático de Direito na proteção dos direitos socioambientais e da aplicação da responsabilização por danos ambientais, na sua tríplice imputação, nas infrações administrativas, na responsabilidade civil objetiva e nos crimes ambientais.

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS NA ZONA FRANCA DE MANAUS E REPERCUSSÕES AMBIENTAIS

TAX INCENTIVES OF ICMS IN THE MANAUS FREE ZONE AND ENVIRONMENTAL REPERCUSSIONS

**Lais Batista Guerra
Rayanny Silva Siqueira Monteiro**

Resumo

O presente artigo trata da função extrafiscal do ICMS, bem como dos requisitos e das nuances que envolvem a instituição de incentivos fiscais relacionados ao referido tributo no âmbito da Zona Franca de Manaus, a fim de verificar as repercussões sobre a conservação ambiental. Buscou-se o estudo da extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente, analisando-se a política de incentivos do Estado do Amazonas, prevista na Lei Estadual 2.826/2003. Concluiu-se que o ICMS voltado à conservação ambiental desempenha importante função no modelo da Zona Franca de Manaus como instrumento de desenvolvimento sustentável, buscando assegurar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, associado ao desenvolvimento econômico regional. A metodologia utilizada no presente trabalho foi a de pesquisa bibliográfica, com o auxílio da doutrina, da legislação, da jurisprudência e de trabalhos científicos.

Palavras-chave: Tributação ambiental, Icms, Extrafiscalidade, Zona franca de manaus, Desenvolvimento sustentável

Abstract/Resumen/Résumé

This article deals with the extrafiscal ICMS function, as well as the requirements and nuances that involve the creation of tax incentives related to that tax in the Manaus Free Zone, in order to verify the impact on environmental conservation. It sought to study the extrafiscality as environmental protection instrument, analyzing the tax incentive policy of Amazonas, provided for the State Law 2.826/2003. The conclusion is that the ICMS aimed at environmental conservation takes an important role in the model of Manaus Free Zone as a sustainable development instrument, ensuring the fundamental right to an ecologically balanced environment, associated with regional economic development. The methodology used in this work was literature search, with the aid of the doctrine, legislation, jurisprudence and scientific work.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Environmental taxation, Icms, Extrafiscality, Manaus free zone, Sustainable development

Introdução

A busca pelo desenvolvimento econômico voltada à exploração desenfreada dos recursos naturais acarretou ao longo da história a extinção de grandes florestas e espécies nativas, em prejuízo à perpetuação da espécie humana e à manutenção do planeta. Nesse contexto insere-se a indispensabilidade da Floresta Amazônica, considerada a maior floresta tropical do planeta, além da maior biodiversidade e reserva de água doce. Para manter esse patrimônio, diversas ações têm sido estudadas.

De outro lado, a Zona Franca de Manaus, fundamentada essencialmente na concessão de incentivos fiscais às indústrias instaladas em seu âmbito de abrangência, foi originariamente concebida com o fim de promover o desenvolvimento da região amazônica, isolada dos grandes centros urbanos do país. No entanto, passou a desempenhar também o papel de guardiã da biodiversidade ambiental amazônica, revelando-se como expoente do desenvolvimento sustentável na região, seja em função da canalização da mão de obra, evitando-se que fosse direcionada à exploração de atividades nocivas ao meio ambiente, seja em virtude dos incentivos fiscais concedidos pela União, pelo Estado do Amazonas e pelo Município de Manaus, no sentido de conciliar o desenvolvimento econômico e a conservação ambiental.

Com efeito, embora os entes federativos, por força da Constituição da República, tenham instituído diversos instrumentos normativos a fim de conduzir à conservação do meio ambiente, não raro as referidas normas demonstraram baixa efetividade, seja diante da moderada intensidade das sanções impostas ou, ainda, em virtude das controvérsias judiciais sobre sua aplicação.

Nesse sentido, busca-se responder à seguinte questão: a tributação orientada, especialmente em relação ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, pode servir como instrumento destinado à proteção e à recuperação do meio ambiente na região amazônica?

Assim, será analisada a noção de extrafiscalidade como instrumento de proteção ambiental, bem assim a sua aplicabilidade quanto à concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS na Zona Franca de Manaus. Em seguida, será estudada a política de incentivos fiscais e extrafiscais do Estado do Amazonas, representada pela Lei Estadual 2.826/2003, sob o ponto de vista da conjugação entre a promoção do desenvolvimento econômico e a conservação ambiental, analisando-se, ainda, o papel da Zona Franca de Manaus.

A metodologia utilizada no presente trabalho foi a de pesquisa bibliográfica, com o auxílio da doutrina, da legislação, da jurisprudência e de trabalhos científicos.

1 Noções introdutórias

Para o desenvolvimento do tema objeto do presente trabalho, é essencial a compreensão de alguns conceitos basilares, a fim de analisar como os incentivos fiscais relacionados ao imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, no âmbito da Zona Franca de Manaus, podem contribuir para a conservação do meio ambiente.

Existe ampla produção doutrinária acerca da definição de tributo. A título de exemplo, mencione-se o conceito apresentado por Paulsen (2012-a, p. 13) que, a partir da análise das competências tributárias, das limitações ao poder de tributar e da repartição de receitas tributárias, estabelecidas na Constituição Federal, define:

Cuida-se da prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou sua vinculação a atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público.

A Constituição Federal recepcionou a definição de tributo estatuída pelo Código Tributário Nacional, no artigo 3º, que estabelece:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para melhor compreensão, a definição legal, corroborada pelo texto constitucional, deve ser estudada analiticamente, em todos os seus aspectos.

Inicialmente, o texto legal estabelece que tributo é uma “prestação pecuniária compulsória”. Consoante leciona Carvalho (2011, p. 57), “prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias [...]”.

Desse modo, o tributo independe da vontade do sujeito passivo, de maneira que, existindo previsão legal, estará inexoravelmente obrigado a uma prestação pecuniária. Com efeito, a supremacia do interesse público enseja a imposição unilateral de obrigações pelo Poder Público, desde que com amparo legal.

Na sequência, o texto legislativo determina que essa prestação pecuniária seja expressa em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Trata-se de comando bastante criticado pela

doutrina em decorrência de sua redundância.

Nesse sentido, Alexandre (2012, p. 9) destaca que “é impossível não perceber certa redundância na redação do dispositivo. Prestações pecuniárias são justamente aquelas em moeda.”

De outro lado, ao agregar a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”, o legislador ampliou significativamente o espectro das prestações tributárias. Segundo Carvalho (2011, p. 57), “quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza fiscal.”

Entretanto, como ressaltado por Alexandre (2012 p. 9):

[...] o CTN permite a quitação de créditos tributários mediante a entrega de outras utilidades que possam ser expressas em moedas, desde que tais hipóteses estejam previstas no próprio texto do Código, que no seu art. 141, afirma que o crédito tributário somente se extingue nas hipóteses nele previstas.

Desse modo, não se admite o pagamento do tributo *in natura* ou em trabalho, por exemplo. O pagamento em prestação diversa de moeda somente é possível nas hipóteses expressamente previstas no Código Tributário Nacional, a exemplo do disposto no artigo 156, XI, incluído pela Lei Complementar 104/2001, que admite a extinção do crédito tributário mediante a dação em pagamento de bens imóveis, na forma e condições previstas em lei.

Seguindo na análise da definição legal de tributo, o artigo 3º do Código Tributário Nacional determina que a prestação pecuniária não constitua sanção de ato ilícito. Desse modo, o tributo não incide sobre fatos geradores que caracterizem situações ilícitas, ao contrário da multa, que tem a exata finalidade de penalizar condutas ilegais.

O tributo deve, ainda, ser instituído por lei, determinação que decorre diretamente do princípio da legalidade, estabelecido no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, e mais especificamente na seara tributária, no artigo 150, I, que proíbe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Segundo Alexandre (2012, p. 14), a obrigatoriedade da instituição do tributo por lei, seja complementar, ordinária ou ato normativo de igual força (Medida Provisória), “decorre do princípio democrático: como a lei é aprovada pelos representantes do povo, pode-se dizer, ao menos teoricamente, que o povo só paga os tributos que aceitou pagar.”

Por derradeiro, a prestação correspondente ao tributo deve ser “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, o que decorre da instituição por lei e da

compulsoriedade da prestação. Assim, à autoridade tributária não incumbe analisar a conveniência e oportunidade da cobrança do tributo, inexistindo discricionariedade nessa atuação.

O tributo é gênero, do qual decorrem espécies. Desse modo, é relevante a identificação das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico pátrio.

1.1 Espécies tributárias

Há grande controvérsia sobre a classificação dos tributos em espécies. A esse respeito, Alexandre (2012, p. 16) destaca que surgiram quatro principais correntes:

[...] a primeira, **dualista, bipartida ou bipartite**, que afirma serem espécies tributárias somente os **impostos** e as **taxas**; a segunda, a **tripartida, tricotômica ou tripartite**, que divide os tributos em **impostos, taxas e contribuições de melhoria**; a terceira, a **pentapartida ou quinquipartida**, que a estes acrescenta os **empréstimos compulsórios** e as **contribuições especiais** previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal e a última, a **quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite**, que simplesmente junta todas as contribuições num só grupo, de forma que os tributos seriam **impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios**.

O Código Tributário Nacional enuncia, no seu artigo 5º, que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria, adotando, portanto, a teoria tripartite.

De outro lado, embora não haja consenso na doutrina a esse respeito, prevalece que a Constituição Federal, adotou a teoria pentapartida ou quintapartida.

Com efeito, o artigo 145 do texto constitucional estabeleceu a competência simultânea da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria, sem, contudo, restringir as espécies tributárias apenas às referidas. Por sua vez, no artigo 148, atribuiu à União a competência para instituir, mediante lei complementar, empréstimos compulsórios. O mesmo ocorreu em relação às contribuições especiais, previstas no artigo 149, de competência exclusiva da União, bem como à contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (artigo 149-A), de competência exclusiva do Distrito Federal e dos Municípios.

No mesmo sentido tem se pronunciado o Supremo Tribunal Federal, adotando a teoria da pentapartição, conforme se depreende dos excertos exarados em diversos precedentes (STF, RE 573675/SC, AI 382298 AgR/RS, RE 120243/SP).

Conforme Costa (2009, p. 109):

[...] sem abandonarmos a classificação constitucionalmente contemplada, entre

tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal (arts. 145, I a III), podemos visualizar, no texto fundamental, cinco regimes jurídicos distintos, que apontam para as categorias do imposto, da taxa, da contribuição de melhoria, do empréstimo compulsório e das demais contribuições.

A despeito das divergências em relação às teorias apresentadas, Alexandre (2012, p. 17) destaca que “mesmo os adeptos da teoria da tripartição dos tributos entendem que as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são tributos, possuindo natureza jurídica de taxas ou impostos, dependendo de como a lei definiu o seu fato gerador [...]”

Não obstante, como ressalta Paulsen (2012-a, p. 22), as contribuições e os empréstimos compulsórios constituem espécies tributárias independentes, “não configurando simples impostos com destinação ou impostos restituíveis como impropriamente se chegou a referir anteriormente à CF/88. Aliás, impostos nem admitem destinação específica (artigo 167, IV, da CF), não sendo também passíveis de restituição.”

Destaque-se que a relevância da classificação e da distinção das espécies tributárias reside na existência de regimes jurídicos próprios a cada uma delas.

Cabe salientar que, segundo dispõe o artigo 4º do Código Tributário Nacional, a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei (inciso I) e a destinação legal do produto de sua arrecadação (inciso II).

Carvalho (2011, p. 60) critica o estabelecido nesse dispositivo, à luz dos artigos 145, § 2º, 154 da Constituição Federal, salientando que “faz-se mister analisarmos a hipótese de incidência e a base de cálculo para que possamos ingressar na intimidade estrutural da figura tributária, não bastando, para tanto, a singela verificação do fato gerador, como ingenuamente supôs o legislador do nosso Código Tributário Nacional.”

De outro lado, o inciso II do referido artigo 4º não foi totalmente recepcionado pela Constituição Federal, na medida em que, sob a égide da Carta de 1988, a destinação legal do produto da arrecadação é critério essencial para a identificação do empréstimo compulsório e das contribuições especiais, a teor dos artigos 148 e 149 e 149-A.

Nesse sentido, leciona Paulsen (2012-a, p. 21):

Após a CF/88, com a incorporação formal das contribuições especiais e empréstimos compulsórios ao Sistema Tributário Nacional e o entendimento já pacificado de que assumiram natureza tributária, o critério estabelecido pelo art. 4º, caput e inciso II, do CTN, pode-se dizer tranquilamente, está superado. Embora continue servindo de referência para a distinção entre impostos, taxas e contribuições de melhoria, não se presta à identificação das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, pois estes são identificados a partir da sua finalidade. De fato, a partir do momento em que a Constituição Federal de 1988

emprestou indiscutível caráter tributário às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, colocando como traços característicos destas espécies tributárias a sua finalidade, a destinação legal do produto da arrecadação passou a ser aspecto relevante para a determinação da natureza específica do tributo.

Conclui-se, do exposto, que, após a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, segundo a doutrina majoritária e o entendimento do Supremo Tribunal Federal, existem cinco espécies tributárias – impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais –, cuja natureza jurídica é delimitada pelo respectivo fato gerador, conjugado à base de cálculo, e que podem ter suas receitas vinculadas ou não a uma finalidade específica.

1.1.1 Impostos

Ao estudo proposto no presente trabalho, interessa a análise mais aprofundada das características essenciais dos impostos e, posteriormente, do ICMS.

Inicialmente, destaque-se que os tributos, quanto a seu fato gerador, podem ser classificados em vinculados ou não vinculados a uma atuação estatal.

Segundo Alexandre (2012, p. 17):

[...] para classificar um tributo qualquer quanto ao fato gerador, deve-se perguntar se o Estado tem de realizar, para validar a cobrança, alguma atividade específica relativa ao sujeito passivo (devedor). Se a resposta for negativa, trata-se de um tributo não vinculado; se for positiva, o tributo é vinculado (pois sua cobrança se vincula a uma atividade estatal especificamente voltada ao contribuinte).

Os impostos são, por definição, não vinculados, porquanto sua exigibilidade independe de qualquer atividade estatal, ou seja, tem caráter contributivo, não retributivo ou contraprestacional.

Nesse sentido, o artigo 16 do Código Tributário Nacional estabelece que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Com efeito, os impostos cumprem o papel fundamental de arrecadação de receitas para fazer frente às despesas públicas gerais, inspirando-se na ideia de solidariedade social e de justiça distributiva e observando, sempre que possível a capacidade contributiva, nos termos do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

Como destaca Paulsen (2012-a, p. 23), os impostos incidem, necessariamente, sobre “revelações de riqueza do contribuinte”, o que se depreende do disposto no artigo 145, § 1º, e nos artigos 153, 155 e 156, que apontam bases econômicas relacionadas aos contribuintes,

como a obtenção de renda, a circulação de mercadorias e a propriedade.

Destaque-se que, além de serem tributos não vinculados, os impostos são tributos de arrecadação não vinculada, ou seja, o produto dessa arrecadação não tem e nem pode ter destinação previamente estabelecida, como determina expressamente o artigo 167, IV, da Constituição Federal, exceto nas hipóteses previstas nesse dispositivo. Assim, a receita dos impostos se presta ao financiamento das atividades gerais do Estado e sua destinação somente será prevista na lei orçamentária.

A Constituição da República atribui competência tributária privativa para instituir impostos a cada um dos entes federativos. Desse modo, a União poderá instituir os impostos previstos nos artigos 153 e 154; os Estados e o Distrito Federal, os impostos estatuídos no artigo 155 e os Municípios e o Distrito Federal, aqueles elencados no artigo 156.

O Código Tributário Nacional classifica os impostos, ainda, quanto à natureza econômica do fato gerador respectivo, em quatro grupos: a) sobre o comércio exterior (Capítulo II); b) sobre o patrimônio e a renda (Capítulo III); c) sobre a produção e circulação (Capítulo IV) e d) impostos especiais (Capítulos V).

Por derradeiro, tem especial relevância ao presente estudo a classificação doutrinária dos impostos segundo sua função em impostos fiscais, extrafiscais e parafiscais.

O tributo tem finalidade fiscal quando objetiva, precipuamente, arrecadar receitas para abastecer os cofres públicos. São exemplos de tributos que possuem finalidade eminentemente fiscal o Imposto sobre Serviços - ISS, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, o Imposto de Renda – IR, dentre outros.

De outro lado, o tributo possui finalidade extrafiscal quando tem por principal objetivo “intervir numa determinada situação social ou econômica” (ALEXANDRE, 2012, p. 68), para incentivar ou desestimular comportamentos, conforme o interesse público envolvido. Nesse caso, a arrecadação não é o principal objetivo da tributação, embora dela inevitavelmente decorra. São assim classificados, o Imposto de Importação – II, o Imposto de Exportação - IE, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, dentre outros.

A parafiscalidade, por sua vez, existe quando o objeto do tributo é “a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas” (MACHADO, 2010, p. 74). Mencionem-se como exemplo as contribuições corporativas, criadas pela União e destinadas a obter recursos para o financiamento de entidades representativas de categorias profissionais ou econômicas.

Ao estudo aqui proposto interessa a finalidade extrafiscal dos impostos, admitida

exatamente em razão da inexistência de vinculação do produto de sua arrecadação. E nesse contexto cabe esclarecer que, embora determinado tributo tenha objetivo eminentemente fiscal, arrecadatório, não se exclui a possibilidade de que, em alguns casos, seja utilizado para estimular ou desincentivar comportamentos ou influir em determinada situação social e econômica, ou seja, com finalidade extrafiscal.

Nesse sentido, Machado (2010, p. 74) leciona que, “no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único.”

É o que ocorre com o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS que, conquanto tenha finalidade precipuamente fiscal, admite, em muitas situações, aplicações extrafiscais, o que será melhor explanado adiante.

1.2 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

A Constituição Federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal, no artigo 155, inciso II, a competência para a instituir impostos 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”. Trata-se do ICMS, um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro e de que deriva uma das maiores arrecadações.

Na vigência da Constituição anterior, o imposto sobre a circulação de mercadorias – ICM, já era de competência dos Estados e do Distrito Federal. Com o advento da Constituição Federal de 1988, o imposto teve seu âmbito de incidência ampliado, passando a incidir também sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e a ser identificado pela sigla ICMS.

Conforme o artigo 146, inciso III, alínea *a*, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributárias, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação às hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes dos impostos. Contudo, conforme leciona Machado (2010, p. 384), a lei complementar “não é o instrumento hábil para a instituição do tributo, a não ser, é claro, naqueles casos nos quais a própria Constituição Federal determina [...]”. Desse modo a lei complementar tem por finalidade “promover a unidade nacional, na medida em que, melhor definindo o *âmbito do tributo*, estreita o campo em que há de laborar o legislador ordinário ao instituí-lo.”

Com efeito, o ICMS é instituído por leis dos Estados e do Distrito Federal, que

também definem sua hipótese de incidência, base de cálculo, contribuintes, observados os limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar.

Atendendo à determinação constitucional, a Lei Complementar 87/1996 estabelece normas gerais sobre o ICMS e determina os limites em que o legislador estadual poderá definir a hipótese de incidência do tributo. Transcrevem-se os artigos 2º e 3º da referida norma, por importantes para a definição do âmbito de incidência do tributo em questão:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis

salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Revela-se importante uma breve análise do conceito dos principais elementos que envolvem o ICMS, sem adentrar às diversas controvérsias existentes a esse respeito, para que não se desvie do foco do presente trabalho. São eles: “operações relativas à circulação”, “mercadorias” e “prestação de serviços”.

Machado (2010, p. 387), define “operações relativas à circulação de mercadorias” como “quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança de propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.” Portanto, as operações de circulação de mercadorias pressupõem a existência de um negócio jurídico de natureza mercantil.

Mercadoria, por sua vez, conforme destaca Alexandre (2012, p. 757), corresponde aos “bens móveis que estão no mundo dos negócios com finalidade comercial”.

Por fim, a prestação de serviços sujeita à incidência de ICMS é aquela correspondente ao transporte interestadual e intermunicipal e à comunicação, uma vez que normalmente esses serviços ultrapassam as fronteiras de um determinado Município.

A Constituição Federal apresenta, ainda, duas características essenciais em relação ao ICMS: a não-cumulatividade e a seletividade.

A não-cumulatividade está prevista no artigo 155, § 2º, inciso I, segundo o qual o ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal.

De outro lado, a seletividade está prevista no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, permitindo ao legislador fixar as alíquotas do tributo em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, de modo que sejam menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos.

2 Extrafiscalidade como instrumento de proteção ambiental

Conforme explanado anteriormente, a extrafiscalidade constitui a utilização do tributo com o objetivo de intervir numa determinada situação social ou econômica para incentivar ou desestimular comportamentos, conforme o interesse público envolvido.

Nesse contexto, exsurge a relevância da tributação como aliada à proteção dos bens ambientais, a fim de assegurar a concretização do direito fundamental ao meio ambiente

ecologicamente equilibrado, previsto no artigo 225 da Constituição Federal.

Segundo estabelece o artigo 23, inciso VI, da Constituição da República, é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas.

Do mesmo modo, constitui princípio da ordem econômica a defesa do meio ambiente, autorizando a Constituição Federal que seja conferido tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (artigo 170, inciso VI).

Portanto, todos os entes federados podem se valer da extrafiscalidade para estimular comportamentos orientados à proteção e à recuperação do meio ambiente, ou para desincentivá-los, o que decorre diretamente da Constituição Federal.

Nesse sentido, Gusmão (2008, p. 162) destaca que a utilização do tributo com finalidade de proteção ambiental promove a compensação dos custos dos danos causados pelas atividades poluidoras, além de estimular a mudança de comportamentos:

Utilizando o tributo como instrumento de desenvolvimento econômico ou de proteção ambiental, realça a sua fundamental importância como compensador dos custos dessas atividades. O tributo voltado ao meio ambiente, por exemplo, deve exercer, no mínimo, duas funções: (a) a de procurar compor o custo sócio-ambiental com o auferimento de recursos destinados a suprir a degradação do meio ambiente perpetrada e (b) induzir, positiva ou negativamente, comportamentos no sentido da realização da defesa da preservação do meio ambiente.

A função do tributo como compensador dos custos sócio-ambientais é internalizar o ônus causado pela degradação ambiental e, ao mesmo tempo, fomentar a mudança de comportamento na busca por uma atividade ou produto mais econômico.

Por se tratar de importante instrumento de indução de comportamentos e de internalização dos custos dos danos ambientais, a tributação ambiental e o mecanismo da extrafiscalidade podem ser utilizados tanto para a promoção do desenvolvimento como para a proteção ambiental, o que se coaduna perfeitamente com os objetivos da Zona Franca de Manaus e com a concretização do princípio do desenvolvimento sustentável.

3 Extrafiscalidade e incentivos fiscais no âmbito do ICMS

Apresentadas as noções gerais sobre os tributos, e mais especificamente quanto ao ICMS, bem como sobre a extrafiscalidade aplicada para fins ambientais, insta abordar a questão da concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS, a fim de, posteriormente, verificar as especificidades desses incentivos no âmbito da Zona Franca de Manaus e seus reflexos sobre a conservação ambiental.

Não há controvérsia quanto à função eminentemente fiscal do ICMS, que representa a maior fonte de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal. No entanto, como explanado anteriormente, essa característica não exclui a possibilidade de que o imposto em questão seja utilizado com finalidade extrafiscal, para estimular ou desincentivar comportamentos ou influir em determinada situação social e econômica.

A Constituição Federal previu, no artigo 155, § 2º, inciso III, que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias ou serviços, faculdade que, conforme leciona Alexandre (2012, p. 574), “proporciona visíveis notas de extrafiscalidade ao tributo, pois sua incidência seria mais elevada sobre as mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva, de forma a redistribuir renda.”

O texto constitucional admite, ainda, no inciso XII, alínea “g” do mesmo dispositivo, a concessão pelos Estados e pelo Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais, mediante regulamentação por lei complementar.

A face extrafiscal do ICMS tende a fomentar entre os Estados a chamada guerra fiscal, por meio da concessão de isenções, incentivos e benefícios para atrair investimentos. Como bem ressaltado por Machado (2010, p. 383), o Constituinte, ciente dessa possibilidade e dos problemas daí decorrentes, estabeleceu “fortes limitações a essa faculdade, atribuindo ao Senado Federal competência para estabelecer alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, e a este facultando o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas”. É o que estabelece o artigo 155, § 2º, incisos IV e V, da Constituição da República.

Em relação aos referidos incentivos fiscais, cabe esclarecer que, conforme o artigo 155, § 2º, VI, da Constituição Federal, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, “nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais”. A regra em questão tem por objetivo evitar justamente a guerra fiscal entre os Estados.

A deliberação referida na Constituição Federal é realizada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, formalmente inserido na estrutura do Ministério da Fazenda, mas que conta com a participação de representações dos Estados.

Antes mesmo da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar 24/1975 já previa, no artigo 2º, § 2º, que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS dependeria sempre de decisão unânime dos Estados representados, e a sua revogação, total ou parcial, dependeria de aprovação de no mínimo quatro quintos dos

representantes presentes. E mais, cada Estado deveria publicar decreto ratificando ou não os convênios celebrados dentro de 15 (quinze) dias a partir da publicação do convênio no Diário Oficial da União, considerando-se ratificação tácita a falta de manifestação no prazo assinalado. De outro lado, considerar-se-ia rejeitado o convênio se não fosse expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, no caso de revogação de incentivos, de no mínimo quatro quintos dos Estados.

A Lei Complementar 24/1975 foi expressamente recepcionada pela atual Constituição da República, no artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, conforme pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF, ADI 429/CE, ADI 1179/SP, e ADI 902/SP):

Verifica-se, portanto, que, em geral, é dificultosa a instituição de benefícios ou incentivos fiscais relacionados ao ICMS, tendo em vista que dependem da aprovação unânime de todas as Unidades da Federação representadas no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Ressalte-se que a mencionada regra tem sido referendada pelo Supremo Tribunal Federal, de modo que todos os incentivos fiscais oferecidos pelos Estados, que não observem a referida exigência, têm sido considerados inconstitucionais.

4 Incentivos fiscais do ICMS na Zona Franca de Manaus

Não obstante, as regras mencionadas para a instituição de incentivos fiscais do ICMS, por expressa determinação do artigo 15 da Lei Complementar 24/1975, não se aplicam ao Estado do Amazonas quanto aos estímulos concedidos para as indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus. Com efeito, o dispositivo veda “às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.”

Cabe ressaltar que, quanto aos incentivos fiscais, o Decreto-lei 288/1967, que regulamenta atualmente a Zona Franca de Manaus, estabeleceu o seguinte:

Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

O referido dispositivo foi confirmado pela Lei Complementar 4/1969, que concede isenções relativas ao ICMS, nas hipóteses nela previstas.

Assim como o fazia a antiga ordem constitucional, a Constituição Federal em vigor

determina a não incidência do ICMS nas operações de exportação (artigo 155, §2º, X, *a*).

Desse modo, considerando que a remessa de mercadorias de origem nacional destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, equivale a uma exportação (artigo 4º do Decreto-lei 288/1967), e diante da imunidade concedida pela Constituição Federal em relação ao ICMS sobre as operações de exportação (artigo 155, §2º, X, *a*), conclui-se que o referido tributo não incide na remessa de mercadorias à região incentivada, e mais, que os entes federados não podem dispor em sentido contrário.

Portanto, especificamente quanto ao regime jurídico da Zona Franca de Manaus, há duas situações a serem consideradas: (a) a instituição de incentivos fiscais do ICMS para operações realizadas dentro da Zona Franca de Manaus não se submete à aprovação das demais unidades federativas e à deliberação no CONFAZ; (b) a remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale a uma exportação e, assim, não está sujeita à incidência do ICMS.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 310, em 19/02/2014, ajuizada pelo Governador do Estado do Amazonas, por unanimidade, declarou inconstitucionais convênios sobre o ICMS que restringiam incentivos no âmbito da Zona Franca de Manaus.

A Corte entendeu que o quadro normativo pré-constitucional de incentivos fiscais à Zona Franca de Manaus adquiriu estatura constitucional por força do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, abordado adiante, adquirindo, em consequência, natureza de imunidade tributária:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1998, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. 1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra 'g', da Constituição da República). 2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território

nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. 3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré-constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (BRASIL, STF, ADI nº 310, Dje 09 set. 2014)

Incidentalmente, em seu voto, a Ministra Cármen Lúcia reafirmou a eficácia do artigo 15 da Lei Complementar 24/1975, quanto à exclusão dos convênios necessários para a concessão de incentivos fiscais do ICMS no âmbito da Zona Franca de Manaus.

Verifica-se, portanto, que a concessão de incentivos fiscais do ICMS no âmbito da Zona Franca de Manaus é muito mais simplificada que nos demais Estados, o que reforça a viabilidade de sua utilização, sob o aspecto da extrafiscalidade, como instrumento de proteção ambiental e de desenvolvimento sustentável.

4.1 Política de incentivos fiscais do Estado do Amazonas sob o enfoque da conservação ambiental – Lei do Estado do Amazonas 2.826/2003

A promoção do desenvolvimento sustentável é dever de todos os entes federados. Nesse sentido, a Declaração do Rio de Janeiro sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento estabelece, no princípio 8, que “para atingir o desenvolvimento sustentável e mais alta qualidade de vida para todos, os Estados devem reduzir e eliminar padrões insustentáveis de produção e consumo e promover políticas demográficas adequadas”.

A tributação voltada à conservação do meio ambiente, incentivando a utilização de combustíveis renováveis, a manutenção da floresta, o reflorestamento, a produção de mercadorias e a prestação de serviços que não causem agressão ambiental, dentre outras práticas, é uma grande aliada à promoção do desenvolvimento sustentável.

Segundo leciona Gusmão (2008, p. 167):

A Zona Franca de Manaus, calcada na concessão de benefícios fiscais, possui política tributária diferenciada dos demais estados do País, atraindo para a região os mais diversos tipos de investimentos em que prevalece a vertente industrial. Incentivar e, ao mesmo tempo, compatibilizar o desenvolvimento econômico oriundo das atividades industriais com a preservação do meio ambiente amazônico tem sido o desafio dos governos do Estado do Amazonas e do Município de Manaus.

No Estado do Amazonas, a Lei 2.826/2003 versa sobre a política de incentivos fiscais e extrafiscais estadual, objetivando à integração, expansão, modernização e consolidação dos setores industrial, agroindustrial, comercial, de serviços, florestal, agropecuário e afins, com

vistas ao desenvolvimento do Estado (artigo 1º, parágrafo único). A referida lei traz uma série de benefícios fiscais destinados a promover o desenvolvimento econômico regional, bem como a conservação do meio ambiente. Transcreve-se, por oportuno, o artigo 4º:

Art. 4º A concessão dos incentivos fiscais caberá unicamente aos produtos resultantes de atividades consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado.

§ 1º Consideram-se de fundamental interesse ao desenvolvimento do Estado, para efeito do que dispõe esta Lei, as empresas cujas atividades satisfaçam pelo menos 4 (quatro) das seguintes condições: (redação dada pela Lei 3.843/12, efeitos a partir de 1º.1.2013)

I - concorram para o adensamento da cadeia produtiva, com o objetivo de integrar e consolidar o parque industrial, agroindustrial e de indústrias de base florestal do Estado;

II - contribuam para o incremento do volume de produção industrial, agroindustrial e florestal do Estado;

III - contribuam para o aumento da exportação para os mercados nacional e internacional;

IV - promovam investimento em pesquisa e desenvolvimento de tecnologia de processo e/ou produto;

V - contribuam para substituir importações nacionais e/ou estrangeiras;

VI - promovam a interiorização de desenvolvimento econômico e social do Estado;

VII - concorram para a utilização racional e sustentável de matéria-prima florestal e de princípios ativos da biodiversidade amazônica, bem como dos respectivos insumos resultantes de sua exploração;

VIII - contribuam para o aumento das produções agropecuária e afins, pesca e florestal do Estado;

IX - gerem empregos diretos e/ou indiretos no Estado;

X - promovam atividades ligadas à indústria do turismo.

XI - estimule a atividade de reciclagem de material e ou resíduo sólido a ser utilizado como matéria-prima na atividade industrial. (Incluído pela Lei 3.426/09, efeitos a partir de 1º.08.09)

§ 2º As condições previstas nos incisos V e IX do § 1º deste artigo e, no que couber, no inciso I do § 1º, são de satisfação obrigatória na cumulatividade exigida no referido parágrafo. (Incluído pela Lei 3.843/12, efeitos a partir de 1º.01.13) (h.n.)

Do referido dispositivo, depreende-se que a lei objetivou agregar desenvolvimento econômico e conservação ambiental, incentivando atividades que concorram para a utilização racional e sustentável dos recursos naturais, bem como para a reciclagem de material ou resíduo sólido utilizado como matéria-prima na atividade industrial.

O artigo 8º, por sua vez, excluiu dos incentivos fiscais tratados na mencionada lei atividades que possam causar efeitos danosos ao meio ambiente, destacando-se: (a) a extração e beneficiamento primário de produtos de origem mineral, inclusive os resultantes de processos elementares (inciso III); (b) a fabricação de bens que através de seu processo produtivo causem, de forma mediata ou imediata, impactos nocivos ao meio ambiente (inciso VIII); (c) madeira serrada (inciso XVII).

Destaque-se que, na forma do artigo 5º da Lei Estadual 2.826/2003, a empresa interessada na obtenção dos benefícios fiscais deverá apresentar projeto técnico-econômico

que demonstre a viabilidade do empreendimento e sua adequação às referidas normas. Ademais, a Secretaria de Estado de Planejamento e Desenvolvimento Econômico – SEPLAN, incumbida da análise do requerimento, somente poderá apreciar o projeto técnico-econômico apresentado pela empresa interessada, caso esta tenha também protocolado pedido de licença prévia ao órgão responsável pela política estadual da prevenção e controle da poluição, melhoria e recuperação do meio ambiente e da proteção aos recursos naturais, tendo em vista a observância dos aspectos relativos à conservação ambiental, ficando a emissão do Decreto Concessivo, em caso de aprovação do projeto pelo Conselho de Desenvolvimento do Amazonas - CODAM, vinculada à expedição da respectiva autorização (§ 1º).

A empresas beneficiadas com os incentivos fiscais previstos na Lei Estadual 2.826/2003, devem permanecer cumprindo as exigências previstas no artigo 19, dentre eles a manutenção de programas de gestão de qualidade, meio ambiente e de segurança e saúde ocupacional (inciso IV).

No artigo 23-A, inserido pela Lei 3.426/09, equipara à indústria, para os fins nela previstos, o estabelecimento que pratique operações com materiais e/ou resíduos sólidos, definidos em resolução do CODAM, destinados à reciclagem e que atenda, no mínimo, às normas técnicas para gestão e garantia de qualidade e gestão do meio ambiente, ambas definidas pela Organização Internacional para Padronização – ISO.

Por seu turno, no artigo 30, parágrafo segundo, a Lei 2.826/2003 afasta a aplicação dos benefícios previstos no Capítulo III do diploma legal às pessoas ou cooperativas cujas atividades estejam relacionadas à extração florestal ou mineral, ou delas sejam decorrentes.

Cabe ressaltar que a Lei estadual também instituiu incentivos extrafiscais, dentre eles, a concessão de financiamentos diferenciados aos estabelecimentos de micro e pequeno porte dos setores agropecuário, agroindustrial e florestal, preferencialmente para produtos de origem vegetal e animal, com certificação ambiental, industrial, comercial e de prestação de serviços (artigo 31, I).

Estabeleceu, ainda, penalidades aplicáveis caso não sejam cumpridas as obrigações previstas na referida Lei, destacando-se a suspensão dos incentivos, até a regularização, além de multa, à empresa que deixar de manter programas de gestão de qualidade, meio ambiente e de segurança e saúde ocupacional ou for responsável por ato ou ocorrência grave que implique prejuízo, risco, ônus social, comprometimento ou degradação do meio ambiente (artigo 45-A, IV, *a e b*). No caso de reincidência, a multa será duplicada (§ 2º) e, se não houver a regularização no prazo previsto em regulamento, haverá a perda do incentivo fiscal (§4ª).

Verifica-se, portanto, que a Lei Estadual 2.826/2003 institui importantes incentivos fiscais e extrafiscais com a finalidade de estimular a industrialização e o desenvolvimento econômico no Amazonas, bem como de garantir a conservação ambiental, uma vez que esta é reafirmada em diversos dispositivos como pressupostos para o gozo dos incentivos. Além disso, estabeleceu penalidades para o cometimento de infrações e descumprimento das regras estipuladas, o que contribui para a consecução dos objetivos da norma.

5 O papel da Zona Franca de Manaus no desenvolvimento regional e na conservação do meio ambiente

Importante analisar, ainda, os fundamentos constitucionais e legais do modelo de desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, bem como os reflexos verificados no que concerne à conservação do meio ambiente.

A Constituição Federal enuncia, em seu artigo 3º, os objetivos da República Federativa do Brasil, dentre os quais destacam-se, para os fins do estudo ora proposto, o disposto nos incisos II e III: garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Por seu turno, no artigo 170, incisos VI e VII, a Constituição da República reconhece como princípios da atividade econômica a defesa do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais e sociais.

Consagrando categoricamente como direito fundamental a manutenção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, e qualificando-o como bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, o Constituinte Originário, no artigo 225, outorgou ao Poder Público e à coletividade o dever de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações.

A fim de viabilizar a concretização de tais objetivos e direitos, a Constituição Federal não apenas autoriza, como estimula a utilização de incentivos fiscais para o desenvolvimento da atividade econômica, o combate à pobreza e à redução das desigualdades sociais e regionais conforme se depreende dos artigos 23, X; 43, § 2º, III; 151, I, e 174, § 1º.

No mesmo contexto, a tributação deve servir como instrumento eficaz à conservação dos bens ambientais, fundamentais à vida humana e à sadia qualidade de vida.

O artigo 151, I, da Constituição Federal trata do princípio da uniformidade geográfica, estabelecendo que é vedado à União 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. Admite, no entanto, a concessão de

incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Desse modo, a Constituição Federal admite expressamente a diferenciação entre os entes federativos, por meio da extrafiscalidade, com o fim de reduzir as desigualdades regionais, o que constitui objetivo fundamental da República.

Tão relevante quanto o desenvolvimento regional é o equilíbrio e a conservação do meio ambiente. Desse modo, o desenvolvimento econômico deve estar alinhado ao uso racional dos bens ambientais, de maneira que não se comprometa o atendimento das necessidades das gerações futuras.

Com efeito, a busca pelo desenvolvimento econômico voltada à exploração desenfreada dos recursos naturais acarretou ao longo da história e ainda causa a destruição do meio ambiente e a extinção de grandes florestas e espécies nativas, em prejuízo à própria perpetuação da espécie humana e à manutenção do planeta.

Nesse contexto insere-se a indispensabilidade da Floresta Amazônica, considerada a maior floresta tropical do mundo, além da maior biodiversidade e reserva de água doce. Reconhecendo a especial relevância da Floresta Amazônica, a Constituição Federal a identifica como patrimônio nacional, determinando que sua utilização deve ocorrer na forma da lei e dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto aos recursos naturais (artigo 225, § 4º).

Nesse cenário foi constituída a Zona Franca de Manaus, originariamente criada pela Lei 3.173/1957, mas institucionalizada juridicamente apenas com a edição do Decreto-lei 288, de 28 de fevereiro de 1967. Trata-se de zona de exceção tributária, caracterizada como uma área de livre comércio de importação e exportação, concebida com o fim de promover o desenvolvimento da região amazônica, isolada dos grandes centros urbanos do país e, por isso mesmo, necessitada de incentivos que lhe oportunizem acompanhar o ritmo de crescimento e desenvolvimento nacional.

A Constituição da República, no artigo 40, determinou a manutenção da Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio de importação e exportação, e de incentivos fiscais:

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.

A Emenda Constitucional 42/2003 incluiu ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o artigo 92, acrescentado dez anos ao prazo originariamente fixado no artigo 40 acima transcrito e garantindo a manutenção da Zona Franca de Manaus até 2023.

Mais recentemente, foi editada a Emenda Constitucional 83/2014, acrescentando ao texto do ADCT o artigo 92-A e prorrogando o prazo estabelecido no artigo 92 por cinquenta anos, assegurando a vigência da Zona Franca de Manaus até 2073.

O modelo de desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, conforme leciona Gusmão (2008, p. 160), desempenhou o papel de guardião da biodiversidade ambiental amazônica, na medida em que canaliza grande parte da mão de obra, evitando que seja direcionada à degradação do meio ambiente por meio da exploração do solo em garimpos, de madeira, caça e pesca predatórias, dentre outras atividades.

O mesmo ocorre em relação aos investimentos que, diante dos diversos incentivos fiscais oferecidos pela União, pelo Estado e pelo Município, são atraídos com vistas ao desenvolvimento econômico regional associado à conservação ambiental.

Segundo análise realizada pela Comissão Econômica para a América Latina – CEPAL (2007, p. 21), as taxas de desmatamento no Estado do Amazonas têm diminuído consideravelmente, cerca de 12,1% em 2003, 8,2% em 2004 para 4,7% em 2005. Estima-se que cerca de 98% da floresta continua conservada e as unidades de conservação estaduais e federais correspondem a mais de 22% da superfície total do estado. Além disso, há 45,7 milhões de hectares de terras indígenas, das quais mais de 85% já foram demarcadas.

De acordo com Mota e Cândido Júnior (2009, p. 152), o Estado do Amazonas apresenta um dos menores índices de desmatamento em relação aos demais Estados da Amazônia Legal, perdendo apenas para o Estado do Amapá. Afirmam:

O desmatamento consolidado até 2007 revela a cidade de Manaus com 1,2 milhão de km² (11%) de área desmatada, contra Rio Branco (31%) e Porto Velho (21%), com exceção da cidade de Macapá, cujo desmatamento ainda é de 6%. Mas o efeito do PIM é extensivo e perene para todo o Estado do Amazonas, por isso as taxas de desmatamento no Estado também são as menores registradas até o ano de 2007, cuja exceção o Estado do Amapá apresenta uma taxa de 1,8% de desmatamento total. [...] o Estado do Amazonas apresenta uma taxa consolidada de desmatamento até o ano de 2007 de 2,1% de seu território, cujos resultados se contrapõem aos apresentados pelos demais Estados da Amazônia Legal, exceto Amapá.

E mais, conforme Rivas, Mourão e Rodrigues (2009, p. 166), em análise acerca dos efeitos do Polo Industrial de Manaus no sentido de reduzir as pressões de aumento no desmatamento no Estado do Amazonas, verificou-se que “sem o PIM, a taxa de desmatamento

no Estado poderia ser até 77,2% mais alta.”

Também a Comissão Econômica para a América Latina – CEPAL reconhece que o modelo da Zona Franca de Manaus, apoiado essencialmente em incentivos tributários, tem sido bem sucedido em relação à conservação ambiental e à promoção do desenvolvimento econômico (2007, p. 21).

Conforme ressaltam Rivas, Mota e Diniz (2009 p. 63), os efeitos positivos da Zona Franca de Manaus extrapolam o âmbito local, “tendo repercussões nacionais e mesmo internacionais (globais). Algumas dessas externalidades estão relacionadas a se evitar o dióxido de carbono (CO₂) e metano (CH₄) que seria lançado na atmosfera com o desmatamento, e, com isso, aumentar o aquecimento global”.

Com efeito, segundo a CEPAL (2007 p. 135), “as emissões de gases de efeito estufa evitadas no período 1990-2004 chegaram a cerca de 600 milhões de toneladas de CO₂.”

Verifica-se, portanto, que o modelo de desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, através de mecanismos de tributação, destacando-se aqueles relacionados ao ICMS, tem contribuído tanto para fomentar o desenvolvimento econômico, como para coibir a degradação ambiental, revelando-se instrumento do desenvolvimento sustentável com efeitos não apenas locais, mas para todo o Planeta.

Conclusão

A Zona Franca de Manaus foi concebida com o fim de promover o desenvolvimento da região amazônica, isolada dos grandes centros urbanos do país e, por esse motivo, carente de incentivos que lhe oportunizem acompanhar o ritmo de crescimento e desenvolvimento nacional.

O referido modelo, fundamentado essencialmente na concessão de incentivos fiscais, além de atrair investimentos que promovem o desenvolvimento econômico regional, desempenhou o papel de guardião da biodiversidade amazônica, revelando-se como verdadeiro instrumento do desenvolvimento sustentável.

Com efeito, por se tratar de relevante ferramenta de indução de comportamentos e de internalização dos custos dos danos ambientais, a tributação ambiental e o mecanismo da extrafiscalidade podem ser utilizados tanto para a promoção do desenvolvimento como para a proteção ambiental, o que se coaduna perfeitamente com os objetivos da Zona Franca de Manaus e com a concretização do princípio do desenvolvimento sustentável.

Nesse contexto, ganha relevo o ICMS, tributo de competência estadual e que tem função eminentemente fiscal, mas que constitui um importante instrumento de conservação

ambiental quando utilizado sob o viés da extrafiscalidade.

A concessão de incentivos fiscais do ICMS no âmbito da Zona Franca de Manaus é muito mais simplificada que nos demais Estados, tendo em vista que não se submete à aprovação das demais unidades federativas e à deliberação no CONFAZ. Desse modo, é reforçada a viabilidade de sua utilização, sob o aspecto da extrafiscalidade, como instrumento de proteção ambiental e de desenvolvimento sustentável.

Nesse sentido, a Lei do Estado do Amazonas 2.826/2003 institui importantes incentivos fiscais e extrafiscais com a finalidade de estimular a industrialização e o desenvolvimento econômico no Amazonas, bem como garantir a conservação ambiental, uma vez que esta é reafirmada em diversos dispositivos como pressupostos para o gozo dos incentivos estabelecidos naquela norma. Além disso, estabelece penalidades para o cometimento de infrações e descumprimento das regras estipuladas, o que contribui para a consecução dos objetivos da lei.

Desse modo, verifica-se que o modelo de desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, através de mecanismos de tributação, destacando-se aqueles relacionados ao ICMS, tem contribuído tanto para fomentar o desenvolvimento econômico, como para coibir a degradação ambiental, revelando-se como verdadeiro instrumento do desenvolvimento sustentável com efeitos não apenas locais, mas para todo o Planeta diante da conservação da Floresta.

Referências bibliográficas

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo: Método, 2012.

AMAZONAS. **Lei nº 2826**. Manaus: Assembleia Legislativa do Estado, 2003.

BECHAYA, Rachel. **ZFM: Incentivos fiscais e a repercussão nos estados federados**. Tributação na Zona Franca de Manaus (Comemoração aos 40 anos de ZFM), São Paulo: MP Editora, 2008.

BRASIL. **Declaração do Rio de Janeiro sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (1992)**. Disponível em <<http://www.silex.com.br/leis/normas/declaracaorio.htm>>. Consultado em 18/11/2014.

_____. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional, 1966.

_____. **Constituição da República Federativa do**. Brasília: Congresso Nacional, 1988.

_____. **Constituição da República Federativa do**. Brasília: Congresso Nacional, 1967.

_____. **Decreto-lei 288/1967**. Brasília: Presidência da República, 1967.

_____. **Lei Complementar 4/1969**. Brasília: Congresso Nacional, 1969.

_____. **Lei Complementar 24/1975**. Brasília: Congresso Nacional, 1975.

_____. **Lei Complementar 87/1996**. Brasília: Congresso Nacional, 1996.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 310**. Governador do Estado do Amazonas. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dje 09 set. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 429**. Governador do Estado do Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Dje 20 out. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 902**. Governador do Estado de São Paulo. Relator Ministro Marco Aurélio. Dje 02 abr. 1994.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1179**. Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. Dje 19 dez. 2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento no Agravo Regimental 382298/RS**. Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Dje 28 mai. 2004.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 120243/SP**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Dje 12 dez. 1990.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 573675/SC**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Dje 22 mai. 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011 (*versão digital*).

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. **Zona Franca de Manaus: extrafiscalidade, desenvolvimento regional e preservação ambiental**. Tributação na Zona Franca de Manaus (Comemoração aos 40 anos de ZFM), São Paulo: MP Editora, 2008.

KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e proteção ambiental: o controle dos conceitos jurídicos indeterminados e a competência dos órgãos ambientais: um estudo comparativo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARINS, James (Coord.). **Tributação e Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2002.

MOTA, José Aroudo; CÂNDIDO JÚNIOR, José O. **O efeito PIM: análise contrafactual**. Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia: a experiência do Polo Industrial de Manaus. Curitiba: Editora CRV, 2009.

NAÇÕES UNIDAS. **Análise Ambiental e de Sustentabilidade do Estado do Amazonas**. Santiago, 2007. Disponível em <www.cepal.org/publicaciones/xml/1/29161/lc-w126.pdf>. Consultado em 18/11/2014.

ORLANDO, Breno Ladeira Kingman et al (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012-a (*versão digital*).

_____. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012-b.

QUEIROZ, Danielle Maia; FROTA, Ellen Larissa de Oliveira. **Incentivos fiscais e a Zona Franca de Manaus**. Tributação na Zona Franca de Manaus (Comemoração aos 40 anos de ZFM), São Paulo: MP Editora, 2008.

RIBEIRO, Alísio Cláudio Barbosa. **Os incentivos fiscais estaduais como instrumento complementar de política industrial para Zona Franca de Manaus**. Tributação na Zona Franca de Manaus (Comemoração aos 40 anos de ZFM), São Paulo: MP Editora, 2008.

RIVAS, Alexandre Almir Ferreira; MOTA, José Aroudo; DINIZ, Marcelo B. **O desenvolvimento da Amazônia em perspectiva**. Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia: a experiência do Polo Industrial de Manaus. Curitiba: Editora CRV, 2009.

RIVAS, Alexandre Almir Ferreira; MOURÃO, Renata; RODRIGUES, Beatriz. **A demanda por desmatamento e o Efeito PIM**. Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia: a experiência do Polo Industrial de Manaus. Curitiba: Editora CRV, 2009.

ROCHA, Ernesto dos Santos Chaves da. **Os incentivos do ICMS na Zona Franca de Manaus**. Tributação na Zona Franca de Manaus (Comemoração aos 40 anos de ZFM), São Paulo: MP Editora, 2008.

SANTOS, Fabio Pereira Garcia dos. **O art. 4º do Decreto-lei nº 288/67: natureza jurídica da exoneração tributária de ICMS da operação de remessa de mercadorias à Zona Franca de Manaus**. Tributação na Zona Franca de Manaus (Comemoração aos 40 anos de ZFM), São Paulo: MP Editora, 2008.

SILVEIRA, Patrícia Azevedo da. **Competência ambiental**. Curitiba: Juruá, 2003.

SPAGOLLA, Vânia Senegalia Morete. **O ICMS na Zona Franca de Manaus e**

repercussões ambientais. Tributação na Zona Franca de Manaus (Comemoração aos 40 anos de ZFM), São Paulo: MP Editora, 2008.

THOMÉ, Romeu. **Manual de Direito Ambiental.** Salvador: JusPodivm, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2010.