

VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JOSÉ ANTONIO DE FARIA MARTOS

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Francisco Nicolau Domingos; José Antonio de Faria Martos; Liane Francisca Hüning Pazinato; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-997-1

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

Tema: A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VII Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

É com grande satisfação que apresentamos o Grupo de Trabalho e Pesquisa (GT) de artigos denominado “DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I” do VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI cujo evento foi realizado entre os dias 24 e 28 de junho de 2024, de forma telepresencial, com a temática “A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade”.

O Encontro foi promovido pelo Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito (CONPEDI), Sociedade Científica do Direito no Brasil, com patrocínio da Faculdade de Direito de Franca e da Universidade UNIGRANRIO - Afya, e apoio do Portucalense Institute For Legal Research - IJP e da Facultad de Derecho da Universidad de la República Uruguay.

Os artigos apresentados revelaram pesquisas com temas atuais e inéditos, com propostas aptas e importantes para a contribuição do desenvolvimento do Direito no Brasil, em conexão com o tema central proposto para o evento.

Tivemos a honra de presenciar a exposição de trabalhos de discentes de graduação e pós-graduação oriundos de diversas universidades brasileiras, tanto de instituições públicas quanto privadas. Foram abordados temas dinâmicos, os quais merecem a devida atenção da comunidade científica, o que atesta o elevado grau de qualidade dos eventos promovidos pelo Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito.

Dessa forma, o Grupo de Trabalho recebeu quinze artigos que discorrem sobre diversos aspectos do Direito Tributário e Financeiro. Cumpre-nos salientar que todos os trabalhos, de maneira direta ou indireta, abordaram a qualidade da prestação jurisdicional, bem como os avanços e desafios do Direito na contemporaneidade, tanto no contexto brasileiro quanto no mundial, ressaltando sua natureza transdisciplinar.

Foram apresentados os seguintes artigos científicos: A COFINS E O TEMA 67 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: DESAFIOS HERMENÊUTICOS E JURISPRUDENCIAIS SOBRE O TEMA ; A CONSENSUALIDADE NO ÂMBITO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA; A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA EM ABONOS SALARIAIS CONCEDIDOS A SERVIDORES PÚBLICOS; A REFORMA TRIBUTÁRIA DA PEC Nº 45/2019 COMO UM POSSÍVEL INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL; CONSIDERAÇÕES ACERCA DA INCONVENIÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE

GRANDES FORTUNAS NO BRASIL; DEMOCRACIA DELIBERATIVA HABERMASIANA: A CRIAÇÃO/VALORIZAÇÃO DE ESFERAS PÚBLICAS PARA A DISCUSSÃO EM TORNO DE TRIBUTAÇÃO E A JUSTIÇA FISCAL; DESAFIOS DO FEDERALISMO COOPERATIVO NO ÂMBITO DO ESTADO DE MINAS GERAIS: PERDAS COM A LEI KANDIR, RESPONSABILIDADE FISCAL E O PAPEL DA AÇÃO POPULAR NA TUTELA DOS DIREITOS COLETIVOS; DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988; ENTRE O DESENVOLVIMENTO E A SUSTENTABILIDADE: O FUTURO DA ZONA FRANCA DE MANAUS NA REFORMA TRIBUTÁRIA; FINANCIAMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA DE EDUCAÇÃO: DO BRASIL COLÔNIA À PETRÓPOLIS, A CIDADE IMPERIAL; O CUSTO DOS DIREITOS, A TRIBUTAÇÃO E A INTERFERÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO NA EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS; O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO POLÍTICA PÚBLICA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E SOCIAL; OS ROYALTIES MINERAIS COMO INSTRUMENTO DE MITIGAÇÃO DAS MUDANÇAS CLIMÁTICAS; POLÍTICA DE HABITAÇÃO X DÉFICIT HABITACIONAL: COMO ANDA A DESPESA PÚBLICA EM HABITAÇÃO DE INTERESSE SOCIAL EM BELÉM DO PARÁ?; UMA ANÁLISE DA REGULAMENTAÇÃO DAS CRIPTOMOEDAS NO BRASIL E NO MUNDO.

Os trabalhos apresentados suscitaram temas instigantes para os debates, e os textos reunidos demonstram discursos interdisciplinares importantes e reflexos das pesquisas conduzidas por estudiosos de várias regiões do Brasil. Importante acrescentar que o evento contou com a participação de professores de outros países como Portugal e Uruguai.

Neste ensejo, os organizadores registram sua homenagem e agradecimento a todos que contribuíram para esta louvável iniciativa do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI), das instituições parceiras e, em especial, aos autores que participaram desta coletânea, destacando-se pelo comprometimento e seriedade demonstrados nas pesquisas realizadas e na elaboração de textos de excelência.

Convida-se a uma leitura dos artigos apresentados, que de forma dinâmica e comprometida, promovem a formação de um pensamento crítico, possibilitando a construção de um Direito voltado à concretização dos preceitos insculpidos no Estado Democrático de Direito.

05 de julho de 2024.

Professor Doutor José Antonio de Faria Martos - Faculdade de Direito de Franca;

Professora Doutora Liane Francisca Hüning Pazinato – Universidade Federal do Rio Grande;

Professor Doutor Raymundo Juliano Feitosa -Universidade Católica de Pernambuco;

Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos -Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

ENTRE O DESENVOLVIMENTO E A SUSTENTABILIDADE: O FUTURO DA ZONA FRANCA DE MANAUS NA REFORMA TRIBUTÁRIA

BETWEEN DEVELOPMENT AND SUSTAINABILITY: THE FUTURE OF THE MANAUS FREE TRADE ZONE IN THE TAX REFORM

Rachel Nogueira de Souza ¹
Joao Mario Martins Gonzales ²

Resumo

Historicamente, a Zona Franca de Manaus (ZFM) foi estabelecida como uma resposta aos desafios econômicos, iniciada no século XX devido ao colapso da economia da borracha provocado pela concorrência da produção asiática. Em 1957, leis específicas como a Lei Federal nº 3.173 e o Decreto-Lei 288/1967 formalizaram a ZFM, estabelecendo-a como um centro livre de comércio para estimular o desenvolvimento econômico do Amazonas, longe dos principais centros consumidores. O reconhecimento legal e constitucional da ZFM reflete a complexidade e a necessidade contínua de equilibrar desenvolvimento econômico com proteção ambiental e equidade social na gestão dos recursos da Amazônia. Com a Reforma Tributária, buscou simplificar o sistema tributário, reduzir a guerra fiscal e fortalecer o federalismo fiscal, dificultando a utilização do IBS e da CBS como ferramenta de incentivos fiscais estaduais, impactando o combate às disparidades regionais. A manutenção de incentivos na ZFM e a criação do Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas foram medidas para mitigar os impactos gerados por este novo arcabouço institucional. Este artigo pretende discutir esta questão, tendo em vista a recente aprovação da reforma tributária com a manutenção dos benefícios da Zona Franca de Manaus, considerando que sua avaliação deve considerar não apenas critérios de desenvolvimento econômico, mas também sua sustentabilidade. Assim, buscar-se-á analisar o recente precedente do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria apontando para o desenvolvimento institucional de modo a possibilitar a concreta aplicação dos princípios e valores estabelecidos no texto constitucional de 1988.

Palavras-chave: Zona franca de manaus, Federalismo, Reforma tributária, Iva, Sustentabilidade

Abstract/Resumen/Résumé

Historically, the Manaus Free Trade Zone (MFTZ) was established in response to economic challenges that began in the 20th century due to the collapse of the rubber economy caused

¹ Especialista em Direito Tributário pelo IBET/BSB. Mestre em Direito Ambiental e Políticas Públicas pela Unifap. Doutaranda em Direito pelo UNICEUB. Pesquisadora pelo Grupo de Pesquisa de Estudos de Direito Constitucional.

² Graduando em Direito pela UFPE. Pesquisador pelo Grupo de Pesquisa da Reforma Tributária, orientado por Eric Castro e Silva. Membro da Liga de Direito Societário da FDR

by competition from Asian production. In 1957, specific laws such as Federal Law No. 3,173 and Decree-Law 288/1967 formalized the MFTZ, establishing it as a free trade center to stimulate the economic development of Amazonas, away from the main consumer centers. The legal and constitutional recognition of the MFTZ reflects the complexity and the ongoing need to balance economic development with environmental protection and social equity in the management of Amazonian resources. With the Tax Reform, it aimed to simplify the tax system, reduce fiscal warfare, and strengthen fiscal federalism, making it difficult to use VAT tax as tools for state fiscal incentives, impacting the fight against regional disparities. The maintenance of incentives in the MFTZ and the creation of the Sustainability and Economic Diversification Fund of the State of Amazonas were measures to mitigate the impacts generated by this new institutional framework. This article intends to discuss this issue, in light of the recent approval of the tax reform with the maintenance of the benefits of the MFTZ, seeking to analyze the recent precedent of the Supreme Federal Court on the matter, pointing to institutional development in order to enable the concrete application of the principles and values established in the constitutional text of 1988.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Manaus free trade zone, Federalism, Tax reform, Vat, Sustainability

Introdução

Com a ideia de garantir a integridade territorial e reduzir as desigualdades regionais, a Zona Franca de Manaus (ZFM) foi criada durante a ditadura militar, com a finalidade de estabelecer um polo de desenvolvimento na década de 1960. Neste sentido, é possível afirmar que, hodiernamente, após mais de meio século desde sua instalação, que as suas ideias iniciais foram concretizadas de forma bem-sucedida, contudo, há que se analisar a ZFM sob as lentes das novas necessidades da sociedade contemporânea.

Este debate tem se intensificado à medida que a questão ambiental se torna um ponto de preocupação da sociedade global, revelando que os problemas atuais não se limitam a indivíduos específicos, mas afetam a humanidade como um todo. Nesse contexto, no âmbito jurídico, surgem os direitos de terceira geração, baseados nos valores de solidariedade e fraternidade¹.

No texto constitucional brasileiro, a previsão da ZFM se encontra no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a continuidade da ZFM como uma área de livre comércio, aplicando aos produtos exportados para empresas localizadas nessa região os mesmos incentivos fiscais oferecidos nas exportações para o exterior. Esta medida visa concretizar os princípios estabelecidos nos artigos 3º, inciso III, 151, *in fine*, e 170, inciso VII, da Constituição Federal.

A ZFM é uma espécie de Zona Econômica Especial, um enclave geográfico demarcado dentro das fronteiras de um país, onde as normas que regem as atividades econômicas - como investimentos, comércio exterior, tributação e regulação — diferem das aplicadas ao resto do território. Suas balizas são encontradas na Convenção de Quioto da Organização Aduaneira Mundial (World Customs Organization - WCO).

Desde a sua instituição pela Lei Federal 3.173/1957, regulamentada pelo Decreto-Lei 288/1967, a ZFM tem se beneficiado de um regime tributário especial, cuja extensão foi reforçada por diversas emendas constitucionais, assegurando sua vigência até 2073.

Desde sua concepção, a ZFM tem sido alvo de críticas, que remontam à década de

¹Joaquim José Gomes Canotilho (2002), ao discutir o Estado de Direito, destaca que este representa um paradigma jurídico-político originário da cultura ocidental, caracterizado por uma tentativa de universalidade por meio da adoção de uma juridicidade total. Isso inclui o governo por leis gerais e racionais, a divisão dos poderes, o reconhecimento de direitos, liberdades e garantias, bem como o pluralismo político. No entanto, é crucial acrescentar que, além dessas características formais, o direito deve também estar atento aos anseios e necessidades sociais. Isso significa que o Estado de Direito não deve apenas se focar na legalidade e na estrutura, mas também na justiça social e na resposta eficaz aos problemas e demandas da população, assegurando que o desenvolvimento legal acompanhe as transformações e os desafios sociais contemporâneos.

1970, com muitos argumentando que os incentivos oferecidos ao distrito industrial de Manaus dificultam a competição por parte de outros estados. Outrossim, existem preocupações sobre se esses incentivos realmente estabelecem uma fundação sólida para o desenvolvimento da região. As críticas permanecem, sobretudo quando se discute a sua permanência no projeto de reforma tributária².

A Constituição Federal, em seu artigo 3º, inciso I, define como objetivo fundamental do Estado Democrático de Direito Brasileiro a formação de uma sociedade livre, justa e solidária. De igual importância é a meta estabelecida no artigo 3º, inciso III, que visa erradicar as desigualdades sociais e regionais. Essa meta é sustentada pela possibilidade de aplicar um tratamento tributário diferenciado às regiões mais carentes, conforme estipulado no artigo 151, inciso I da Constituição Federal.

Este artigo pretende discutir esta questão, tendo em vista a recente aprovação da reforma tributária (Emenda Constitucional nº 132, de 2023) com a manutenção dos benefícios da Zona Franca de Manaus (artigo 92-B, *caput*, da Constituição³), considerando que sua avaliação deve considerar não apenas critérios de desenvolvimento econômico, mas também sua sustentabilidade. Assim, buscar-se-á analisar o recente precedente do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria apontando para o desenvolvimento institucional de modo a possibilitar a concreta aplicação dos princípios e valores estabelecidos no texto constitucional de 1988.

1) Zona Franca de Manaus: Panorama Geral

Embora caracterizada pela preservação de uma das mais significativas biodiversidades do planeta, a região sob a jurisdição dos Estados e Municípios amazônicos enfrenta índices notoriamente reduzidos de riqueza econômica e desenvolvimento humano. Tal quadro revela-se como um reflexo inegável de uma conjuntura histórica permeada pela desigualdade, sobretudo quando cotejada com outras áreas do território nacional, particularmente nos aspectos financeiros e fiscais (TUPIASSU; CRUZ; PEGADO, 2020, p. 664).

Dada a vastidão territorial do país, um dos principais desafios reside na redução das

²Pesquisa do Ipea diz que manter benefícios para Zona Franca de Manaus pode fazer IVA do Brasil maior do mundo. Disponível em: <<https://18horas.com.br/amazonas/pesquisa-do-ipea-diz-manter-beneficios-para-zona-franca-de-manaus-pode-elevar-iva-do-brasil/>>. Acesso em: 27 abr. 2024.

³Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

disparidades regionais, levando em conta as particularidades territoriais e produtivas de diversas regiões, em especial a Amazônica. Esta região enfrenta desafios econômicos significativos devido às suas peculiaridades, sendo frequentemente exacerbados pela competição federativa e práticas predatórias que permeiam o panorama nacional (TUPIASSU; CRUZ; PEGADO, 2020, p. 671).

Nesta perspectiva, é importante relembrar o momento histórico da implantação da Zona Franca de Manaus. No início do século XX, a economia de determinadas regiões enfrentou uma prolongada depressão econômica devido à emergência da produção comercial de borracha na Ásia, que resultou na queda dos preços internacionais, impactando negativamente a economia local e a distribuição de investimentos pelo Governo Federal, que favorecia predominantemente os estados do Centro-Sul, em um esforço para industrializar a economia brasileira, marginalizando as regiões Norte e Nordeste (HOLLAND, 2019, p. 12).

Visando atender às demandas singulares e promover um desenvolvimento federativo mais equitativo, o Estado brasileiro instituiu o Plano de Valorização Econômica da Amazônia, por intermédio da Constituição Federal de 1946, em seu artigo 199 e parágrafo único⁴. Em 1953, a Lei nº 1.806 foi promulgada como norma regulamentadora do art. 199, instituindo a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA), incumbida da administração do desenvolvimento na Região Amazônica. Dessa forma, com base no art. 2º da mencionada legislação, foi criada a Amazônia Legal, em consonância com as intenções estabelecidas no referido artigo constitucional (CHAAR, 2023, p. 16).

Com a edição da Lei 5.173, em 1966, a SPVEA foi substituída pela Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), que detinha a faculdade de intensificar a economia da Região Amazônica por meio de incentivos fiscais. Tal medida viabilizou a atração de investimentos nos setores agrícola e pecuário, porém, resultou em impactos ambientais adversos, ocasionando a modificação da cobertura vegetal da floresta devido ao desmatamento e às queimadas (CHAAR, 2023, p; 16).

Em 1957, a Lei Federal nº 3.173 instituiu uma Zona Franca na cidade de Manaus, com o propósito de estabelecer um programa específico para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental. Posteriormente, por meio do Decreto-Lei 288/1967, em seu art. 1º, *caput*, ficou

⁴ 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.

estabelecida a Zona Franca de Manaus, uma área de livre comércio de importação e exportação, criada com o intuito de estabelecer no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário com condições econômicas favoráveis ao seu desenvolvimento, considerando as características locais e a grande distância dos centros consumidores de seus produtos.

O Decreto-Lei 291/67, promulgado no mesmo dia que o DL 288/67, “estabelece incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia”. Nos termos do instrumento legal, a Amazônia Ocidental compreendia os Estados do Amazonas, Acre e Territórios de Rondônia e Roraima (§4º do art. 1º).

Celebrada com grande entusiasmo pelas autoridades locais e marcada por um desfile de tratores em comemoração, a ZFM inaugurou um novo capítulo na história da região, possibilitando desenvolvimento com a criação do Distrito Industrial. Em 30 de setembro de 1968, a colocação de uma pedra fundamental simbolizou o avanço da industrialização no Estado (SAMPAIO, 2021).

A ZFM representou um projeto econômico destinado à ocupação da Amazônia, impulsionado predominantemente por motivos geopolíticos decorrentes das preocupações do regime militar então vigente com a segurança nacional. Inicialmente, a ZFM foi concebida principalmente para a substituição de importações, tornando-se uma referência de competitividade em nível internacional somente após a abertura do comércio brasileiro na década de 90.

É possível verificar etapas desde a concepção da ZFM: a) de 1967 a 1975, o foco estava na indústria de montagem, período durante o qual a Suframa aprovou 138 projetos industriais, resultando na criação de aproximadamente 26,4 mil empregos diretos; b) entre 1975 e 1991, a fase caracterizada pelo aumento da nacionalização de insumos como contrapartida aos incentivos fiscais, agregando mais valor ao Polo Industrial de Manaus (PIM); c) em 1990, o PIM já contava com 77 mil trabalhadores diretos e, a partir de 1991, o Processo Produtivo Básico (PPB) se tornou a principal contrapartida para os incentivos fiscais, elevando ainda mais o valor agregado; e, d) a partir de 1996, transformação significativa com a adoção da Política Nacional de Informática e a promoção da inclusão digital (HOLLAND, 2019, p. 13).

Em 1970, a população de Manaus era de 312.170 habitantes, representando 5,3% do total da população de São Paulo. Até 1991, essa proporção cresceu para 10,7%, demonstrando que, embora São Paulo mantivesse seu ritmo constante de crescimento, Manaus experimentou uma expansão populacional ainda mais acelerada, dobrando sua proporção em relação à

população paulista (COSTA, 2016, p. 24)⁵.

Para a Constituição Federal de 1988, o DL 288/67 desempenha um papel relevante na promoção da redução das desigualdades regionais, conforme estabelecido como Objetivo Fundamental da República no art. 3º, inc. III, da CF/88, e como Princípio da Ordem Econômica, em seu art. 170, inc. VI, posto que a ZFM representa uma exceção ao Princípio da Uniformidade Geográfica, que orienta a concessão de incentivos fiscais com o propósito de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico em diferentes regiões do país, conforme previsto no art. 151, inc. I da CF/88⁶.

A ZFM encontra respaldo constitucional no que diz respeito à concessão de incentivos fiscais, com base no que é estabelecido pelo art. 43 da CF/88, que confere à União o poder de articular ações em um mesmo complexo geoeconômico-social, visando ao seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. Esse dispositivo legal, em seu parágrafo 2º, inc. III, ainda define os incentivos regionais como isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas.

Apesar das reformulações constitucionais ao longo do tempo, a relevância da ZFM foi preservada, tanto durante a Assembleia Constituinte de 1987/1988, que consagrou sua importância na Constituição, quanto por meio de manifestações subsequentes do Poder Constituinte Derivado. Essas últimas foram evidenciadas pelas Emendas Constitucionais 42/2003 e 83/2014, que prorrogaram a vigência dos incentivos fiscais concedidos à ZFM até o ano de 2073.

Com base no art. 43, § 2º, inc. III⁷, da Constituição Federal, a União detém competência para conceder incentivos fiscais em uma área de complexidade geoeconômica e social, com o objetivo de mitigar as desigualdades regionais. Portanto, a partir do dispositivo legal, depreende-se que as isenções, as reduções ou o diferimento temporário de tributos federais

⁵Na audiência pública que tratou de regimes especiais em 26/9/23, Sr. Thomaz Nogueira, Consultor Tributário e ex-Superintendente da Zona Franca de Manaus (Suframa) esclareceu que o Produto Interno Bruto da atividade industrial da cidade de Manaus é o terceiro maior do país em 2020. No final de 2023, noticiou-se que a cidade Manaus constava na quinta colocação do ranking nacional (<https://g1.globo.com/am/amazonas/noticia/2023/12/15/produto-interno-bruto-pib-de-manaus-e-o-quinto-maior-do-pais-diz-secretaria.ghtml>)

⁶ 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;

⁷ 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;

poderão ser concedidos pela União à Zona Franca de Manaus.

O texto da Constituição não menciona especificamente as formas de incentivos fiscais, limitando-se a confirmar a continuidade do modelo de desenvolvimento em questão. A regulamentação detalhada desses incentivos foi delegada ao legislador infraconstitucional, como ilustra o Decreto-Lei nº 288/67, que foi incorporado pela Constituição Federal de 1988 como legislação ordinária, conforme estabelecido no art. 40 do ADCT. Este dispositivo previa a manutenção da ZFM por um período inicial de 25 anos, mais recentemente prorrogado pelo prazo de 50 anos, nos termos do art. 92-A do ADCT, incluído pela Emenda Constitucional de nº 83/2014.

É relevante ressaltar que o art. 40 do ADCT⁸ manteve as características da ZFM estabelecidas pelo Decreto-Lei 288/67, afastando disposições que pudessem limitar seus incentivos fiscais e reconhecendo que as mercadorias destinadas à ZFM têm direito à aplicação das regras dos benefícios concedidos à exportação⁹.

A extraterritorialidade aplicada à ZFM visa atender às necessidades da região diante da notória desigualdade regional em relação às demais áreas do Brasil. Quando equiparada a outra situação de tratamento tributário diferenciado, as mercadorias provenientes da ZFM estão sujeitas a qualquer lei que conceda isenção ou incentivo fiscal em operações de exportação ou reexportação, desde que esteja no mesmo quadro de equivalência¹⁰ (CHAAR, 2023, p. 57).

⁸O STF, por meio do julgamento da Arguição Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 310, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, reconheceu que os incentivos fiscais aplicados na ZFM, em virtude da constitucionalização estabelecida pelo art. 40 do ADCT, adquirem a natureza jurídica de imunidade tributária. Apesar desse entendimento, Jofre Luís da Costa Oliveira conclui que as imunidades conferidas pela Constituição à ZFM se aplicam apenas aos tributos federais, tais como II, IPI, IR e PIS/COFINS. Quanto ao ICMS e ao IPTU, tributos estadual e municipal incidentes respectivamente no Amazonas e em Manaus, serão tratados respectivamente como isenção heterônoma e isenção (OLIVEIRA, 2021, p. 297 apud CHAAR, 2023, p.58).

⁹ Nesse contexto, surge a ideia da ZFM como uma espécie de área de extraterritorialidade fictícia, onde é concedido um tratamento diferenciado para o envio de mercadorias. Esses envios são tratados como exportação para o exterior, conforme as disposições do art. 4º do DL 288/67, conferindo-lhes imunidades e isenções previstas na Constituição e na legislação em vigor (CHAAR, 2023, p. 22).

¹⁰ A despeito dos incentivos federais concedidos à ZFM na entrada de mercadorias, incluem-se a isenção do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a suspensão do PIS/COFINS na importação. Conforme estabelecido pelo art. 3º do DL 288/67, a isenção do II é aplicada quando a mercadoria destinada à região é utilizada para diversos fins, como consumo interno, industrialização, beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços, além de estocagem para reexportação. Além disso, o mesmo artigo prevê a isenção do IPI na entrada de mercadorias estrangeiras.

No contexto do PIS/COFINS-Importação, estabelecidos pelos artigos 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, a Lei nº 10.865/2004, em seus artigos 14, § 1º, e 14-A, prevê a possibilidade de suspensão desses tributos para as empresas sediadas na Zona Franca de Manaus (ZFM). Em relação às remessas de mercadorias para essa região, o artigo 149, § 2º, inciso I, da CF/88 estabelece que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas provenientes de exportação. Portanto, devido à equiparação prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/67, as remessas de mercadorias para a ZFM estão isentas de PIS/COFINS.

No caso das saídas de mercadorias da ZFM para outros estados brasileiros, os principais incentivos fiscais são a redução do II, conforme estabelecido pelo art. 7º do DL 288/67, e a isenção do IPI. É importante destacar também que o Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do Recurso Extraordinário (RE) 596614, reconheceu a possibilidade de concessão de crédito presumido de IPI, mesmo diante da isenção desse imposto. Isso significa que, mesmo que a operação não gere a obrigação de pagamento do IPI, o contribuinte tem direito a um crédito presumido desse imposto, sem violar o princípio da cumulatividade (CHAAR, 2023, p. 65).

No âmbito dos incentivos estaduais, a Constituição do Amazonas, em seu art. 149, prevê que tanto o estado quanto os seus municípios têm a prerrogativa de conceder incentivos fiscais relacionados aos tributos de sua competência, bem como incentivos extrafiscais para atividades consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento da região.

A concessão de incentivos fiscais pelo estado do Amazonas está principalmente relacionada aos benefícios do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que é de competência estadual. O art. 150 da Constituição Estadual estabelece que o estado pode conceder incentivos de ICMS para as indústrias que se instalarem em seu território.

A Lei Estadual nº 2.826/2003 estabelece a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais, regulamentando os dispositivos da Carta Estadual relacionados aos incentivos fiscais concedidos pelo estado e pelos municípios. Conforme o art. 2º dessa lei, “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 (CHAAR, 2023, p. 67).

De fato, convém ressaltar a viabilidade de auferir crédito presumido de ICMS, mesmo diante da ausência de incidência do tributo sobre a mercadoria remetida à ZFM, nos termos delineados pelo art. 49, inc. I do DL 288/67. Tal dispositivo estabelece que esse crédito é equivalente ao montante que seria devido caso as operações comerciais ocorressem fora da Zona Franca, simbolizando uma exportação nacional para o exterior. Embora a Constituição Federal proíba o creditamento de ICMS quando há isenção do imposto, admite-se tal creditamento se houver previsão expressa em legislação específica, conforme dispõe o art. 155, inc. II, § 2º, inc. I, "a". (CHAAR, 2023, p. 68).

A isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na remessa de mercadorias de outros estados para a ZFM é uma isenção heterônoma, pois é concedida pela União e não pelo estado do Amazonas, que é o ente tributante usual do ICMS. Além disso, essa isenção não é considerada renúncia de receita pelo estado, uma vez que não é o próprio estado que está abrindo mão da arrecadação tributária (CHAAR, 2023, p. 63). Em vez disso, é uma política de incentivo fiscal promovida pelo governo federal para estimular o desenvolvimento econômico da região.

A política de incentivos fiscais da ZFM também se respalda na salvaguarda primordial estabelecida pela Lei Complementar nº 24/75, cujo art. 15 veda a supressão, por meio de convênios firmados por outros entes federativos, dos benefícios fiscais conferidos pelo governo do Amazonas às indústrias já instaladas ou que se venham a instalar na região. Em outras palavras, tal disposição confere ao Estado do Amazonas a prerrogativa de conceder incentivos de ICMS sem a necessidade de prévia celebração de convênio interestadual pelo CONFAZ.

Entretanto, muitas críticas são verificadas com relação ao modelo, podendo ser resumidas nas seguintes: a) como a renúncia fiscal é fundamental na manutenção da ZFM, mesmo com a geração significativa de empregos, há uma dependência do modelo em relação a incentivos fiscais e benefícios tributários que leva a questionar a sua qualidade e sustentabilidade; b) aponta-se para o fato de que os empregos seriam de baixa qualidade, com salários baixos, e que a distribuição de renda permanece desigual; c) ao se considerar os modelos existentes internacionais (p.ex. China), há baixa competitividade e integração com a economia nacional (MIRANDA, 2013).

O arcabouço legal e regulatório voltado para a consolidação da ZFM como uma região socioeconômica de grande relevância é impulsionado por diversas razões, que incluem preocupações com a soberania nacional, a inserção nas cadeias globais de consumo e produção, o fomento da integração econômica regional e a mitigação das desigualdades regionais dentro do contexto federativo.

É pertinente destacar que a compatibilidade da ZFM está relacionada com os princípios estabelecidos nos arts. 170, inc. VI, e 225 da Constituição Federal, devendo estar, portanto, de acordo com as diretrizes constitucionais do desenvolvimento sustentável. No entanto, o objetivo do desenvolvimento sustentável não está expressamente previsto no art. 1º do DL 288/67, que instituiu a área de tratamento diferenciado. Em vez disso, esse aspecto é por vezes considerado mais como um “efeito colateral” do que um objetivo explícito. Esse fato não é surpreendente, uma vez que, à época de sua criação, a ZFM foi concebida principalmente com o propósito de promover o desenvolvimento econômico, sem abranger explicitamente questões de sustentabilidade¹¹ (CHAAR, 2023, p. 27).

¹¹A inclusão do desenvolvimento sustentável como objetivo da ZFM ocorreu somente em 3 de junho de 2008, por meio da Portaria nº 123 da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA). Nessa portaria, o artigo 1º estabelece o escopo de "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". Além disso, o Decreto 11.217 de 2022, que regulamenta o Regimento Interno da SUFRAMA, também reforça esse viés, ao definir no artigo 1º do Anexo I, Capítulo I, a natureza e finalidade da Autarquia como o desenvolvimento socioeconômico e sustentável.

2) ADPF 1004: Federalismo Fiscal e Desigualdades Regionais e a inconstitucionalidade da glosa de crédito do ICMS da Zona Franca de Manaus

A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 1004 foi ajuizada pelo governador do Amazonas, trazendo à tona uma importante discussão sobre a validade de benefícios fiscais relacionados ao ICMS na ZFM, questionando decisões administrativas do Estado de São Paulo que negaram créditos de ICMS em compras provenientes dessa área. Essa controvérsia reflete um tema mais amplo de guerra fiscal entre os estados e destaca a necessidade de abordagem uniforme nas políticas tributárias interestaduais.

O caso central na ADPF 1004 envolve a interpretação do artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, que permite a concessão de benefícios fiscais sem a necessidade de aprovação prévia pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). A recepção do dispositivo referido já havia sido confirmada no RE 592.891, quando o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu que os incentivos fiscais da ZFM são uma exceção constitucional que não requer aprovação prévia pelo CONFAZ.

Assim, o Ministro Luiz Fux, relator da ADPF, enfatizou que o exame da controvérsia deve considerar a compatibilidade do artigo 15 da LC 24/1975 com a ordem constitucional vigente, destacando a ausência de hierarquia entre as normas constitucionais originárias e as regras sobre incentivos fiscais e destacou que

Outrossim, o § 6º do artigo 23 da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 1/1969, dispunha que “As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”. Para dar eficácia a referido dispositivo constitucional foi editada a Lei Complementar federal 24/1975.

(...)

Nada obstante, o artigo 15 da referida lei consignou que sua disciplina “não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas”.

Ou seja, na ordem constitucional anterior era permitida a concessão unilateral de incentivos fiscais relativos ao ICM pelo Estado do Amazonas às indústrias instaladas na Zona Franca de Manaus, sem que as demais unidades da federação pudessem se opor a tais benefícios.

Durante o julgamento, o Ministro relator mencionou um precedente que teve o voto da Ministra Rosa Weber no RE 592.891, Plenário, DJe de 20/9/2019, Tema 322 da Repercussão Geral, no qual se ressaltou que a ZFM é constitucionalmente diferenciada devido às suas características geográficas e econômicas, justificando um tratamento fiscal especial como ferramenta para promover o desenvolvimento regional e, por extensão, nacional.

Nos autos, foi possível verificar o posicionamento da Advocacia-Geral da União e da

Procuradoria-Geral da República, que apoiaram a posição do Amazonas, reforçando a validade dos incentivos fiscais como cruciais para o desenvolvimento econômico e a proteção ambiental da região.

No seu voto, o Ministro Cristiano Zanin ajustou o dispositivo do acórdão, sob a seguinte justificativa:

(...) devem ser afastadas, no contexto da presente ADPF, as autuações e decisões administrativas que, por interpretação enviesada do art. 15 da Lei Complementar 24/75, determinem a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais sob o fundamento de ausência de autorização do CONFAZ.

Desta forma, prevaleceu o entendimento de que a declaração de inconstitucionalidade afeta qualquer ato administrativo que negue créditos de ICMS com base na ausência de autorização do CONFAZ, ressaltando a competência do Judiciário sobre essa matéria e protegendo os direitos estabelecidos pelo regime da ZFM.

É possível afirmar que este julgamento reflete uma postura do STF que busca equilibrar o federalismo fiscal, promovendo a justiça tributária e evitando conflitos desnecessários entre estados, ao mesmo tempo que reforça a autonomia e o desenvolvimento econômico de regiões estratégicas como a ZFM.

Em uma federação, a distribuição de receitas deve levar em consideração aspectos como a mobilidade da base tributária e a sensibilidade ao crescimento econômico, buscando assim promover uma descentralização fiscal que considere a equidade e a redistribuição de recursos, visando alcançar um equilíbrio entre a autonomia local e as demandas nacionais.

Conforme evidenciado pelo detalhamento do julgamento da ADPF 1004, há uma notória ineficácia institucional em mitigar a guerra fiscal entre os Estados-membros, que resulta em consequências incalculáveis para o Estado Federal brasileiro. A ZFM foi instituída com o objetivo primordial de redução das desigualdades regionais através da concessão de incentivos fiscais

Dessa forma, considerou-se que a Lei Complementar nº 24 de 1975 acolhida pela nova ordem constitucional conforme estabelecido no §5º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, quando do julgamento do STF da ADI 902¹².

¹² AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - PERTINENCIA. Tratando-se de impugnação de ato normativo de Estado diverso daquele governado pelo requerente, impõe-se a demonstração do requisito pertinência. Isto ocorre quanto ao Decreto no 33.656, de 16 de abril de 1993, do Estado de São Paulo, no que se previu o crédito de cinquenta por cento do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços devido em operações ligadas aos produtos finais do sistema eletrônico de processamento de dados. O interesse dos Estados mostrou-se conducente a reserva a lei complementar da disciplina da matéria e esta cogita da necessidade de convenio - Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela Carta de 1988 - artigo 34, par. 8., do Ato das Disposições Constitucionais Transitorias. Liminar concedida. (ADI 902 MC, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/1994, DJ 22-04-1994 PP-08941 EMENT VOL-01741-01 PP-

Constituído pelo Convênio nº 8 de 1975, o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ foi concebido como forma de viabilizar a celebração desses referidos convênios, sendo a base para a atuação do órgão responsável pela promoção de ações essenciais na elaboração de políticas e na harmonização de procedimentos e normas que regem o exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Este órgão tem como principal objetivo a concessão, revogação e regulamentação de benefícios fiscais relacionados ao ICMS, visando prevenir a guerra fiscal e promover o equilíbrio nas relações de fornecimento e consumo em todo o território nacional.

O referido conselho foi um importante instrumento para a transição do novo sistema tributário implantado pela Constituição de 1988. A tensão entre centralização e descentralização, característica do modelo federativo adotado de 1946 a 1964¹³, foi resolvida em favor da centralização durante a ditadura militar. Este regime autoritário, liderado pelos militares de 1964 a 1984, optou pela centralização do poder (MELO; SAEZ, 2016, p. 22). Assim, a edição da Lei Complementar nº 24, de 1975, ocorreu com fundamento na Emenda Constitucional nº 01, de 1969, que no §6º do art. 23¹⁴.

Com a promulgação da Constituição de 1988, observou-se na seara tributária a preservação do modelo originado em 1967, embora com uma descentralização ampliada para os novos entes federativos: os municípios. No entanto, essa reconfiguração resultou em uma diminuição do protagonismo dos estados, exacerbando desequilíbrios federativos. Isso inclui o aumento da guerra fiscal e a persistência das divisões regionais¹⁵.

00199)

¹³Ao se analisar a trajetória institucional brasileira se aponta que, em determinados períodos, o federalismo apenas existia de maneira formal, como o que ocorre na década de 1960, quando “a Federação sofreu sério comprometimento estrutural, motivado pelo abandono do paradigma democrático como diretriz da atuação dos órgãos estatais ligados ao poder central” (OLIVEIRA, 2012, p. 22). Neste sentido, também é interessante a observação efetuada por Marcus Abraham (2015, p. 48): “Cabe registrar que o fenômeno da guerra fiscal se materializou a partir da efetiva descentralização da federação e da autonomia concedida aos entes pela Constituição de 1988, uma vez que, no período anterior, do regime militar de 1964, prevalecia o modelo centralizador nas mãos do Governo central, pouco remanescendo em termos de arrecadação e de investimentos aos Estados e Municípios”.

¹⁴ “As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”.

¹⁵O comportamento dos Estados-membros observados por cientistas políticos corresponde a um desafio para a federação, é necessário buscar compreender o fenômeno de modo a sugerir soluções institucionais para o seu deslinde. De acordo com Fernando Rezende (2013, p. 37): “A passividade que tem presidido a atuação dos estados nos episódios em que propostas de reforma tributária são apresentadas, e recusadas, decorre de uma sensação, que creio ser generalizada, de que a preservação do ICMS é essencial para sustentar a (pouca) autonomia que os estados detêm na Federação. (...) A questão que precisa ser agora enfrentada é se essa atitude faz sentido em uma nova realidade na qual novos desafios, que decorrem da abertura da economia e das possibilidades que tecnologias modernas oferecem para o relacionamento econômico dos estados brasileiros com outros países e regiões, criam situações que ameaçam a preservação da coesão federativa e a recuperação do espaço que os estados vêm perdendo na nossa Federação”.

A prática de glosas de créditos tributários advindos da ZFM corresponde a uma atitude que torna mais evidente o cenário de guerra fiscal¹⁶. Conforme é possível observar das ementas da Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do Estado de São Paulo, o fundamento reside na interpretação do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, que apenas atingiria os benefícios concedidos antes da promulgação da Constituição de 1988¹⁷.

Assim, no caso concreto, o Estado de São Paulo impediu o aproveitamento de créditos fiscais, baseando-se no artigo 8º da Lei Complementar nº 24, de 1975, e ao responder à petição do Estado do Amazonas na ADPF 1004, acrescentou que as referidas glosas não estavam relacionadas com a violação ao meio ambiente nem com a desconsideração à necessidade de diminuição das desigualdades regionais¹⁸.

Ocorre que, a atitude do Estado de São Paulo exorbita a sua competência, indo além do estabelecido no texto constitucional, desconsiderando a própria institucionalidade conferida à questão.

O fato de determinado Estado proceder à renúncia de suas receitas não outorga, jamais, sua competência tributária aos demais, em função de suas características de “privatividade” e “inalterabilidade”.

A característica de privatividade ou exclusividade indica que os entes políticos possuem faixas de competência privativa, de modo que a competência outorgada a determinado ente priva ou exclui os demais da mesma atribuição. (...)

Portanto, no momento em que a Constituição confere ao Estado de origem prerrogativa de tributar a saída interestadual de mercadoria de estabelecimento sito em seu território, priva

¹⁶Trata-se, na verdade, de uma das formas de guerra fiscal, fenômeno que se tornou mais evidente sob a vigência da Constituição de 1988, afetando entidades federativas tanto no mesmo nível (horizontalmente) quanto em níveis diferentes (verticalmente). Na Guerra Fiscal horizontal, as disputas frequentemente se concentram na desoneração do ICMS, mas também se estendem aos Municípios no contexto do ISS. O Estado de São Paulo foi o pioneiro na adoção de medidas retaliatórias aos programas de incentivo dos demais Estados da Federação por meio da Lei nº 6.374, de 1989.

¹⁷Seguem algumas ementas citadas na petição inicial na ADPF 1004:

EMENTA: ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - GUERRA FISCAL. COMPRA E VENDA. Regra da não-cumulatividade não é ilimitada, mas sofre a restrição prevista na própria Constituição Federal, no seu art. 155, §2º, XII, “g”, combinado com o art. 1º e 8º, da LC 24/75. Nos casos como o aqui tratado não se trata de declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma ou ato de outro Estado da Federação, mas do cumprimento da legislação vigente. Os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas devem ser realizados por meio de convênios aprovados pelo CONFAZ. O artigo 15 da Lei Complementar 24/75 aplica-se somente aos incentivos fiscais concedidos até a data da promulgação da Constituição Federal de 1988. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA CONHECIDO E PROVIDO (Processo AIIM 4037415-4).

EMENTA: ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - GUERRA FISCAL. COMPRA E VENDA. Regra da não-cumulatividade não é ilimitada, mas sofre a restrição prevista na própria Constituição Federal, no seu art. 155, § 2º, XII, “g”, combinado com o art. 1º e 8º, da LC 24/75. Nos casos como o aqui tratado não se trata de declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma ou ato de outro Estado da Federação, mas do cumprimento da legislação vigente. Os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas devem ser realizados por meio de convênios aprovados pelo CONFAZ. O artigo 15 da Lei Complementar 24/75 aplica-se somente aos incentivos fiscais concedidos até a data da promulgação da Constituição Federal de 1988. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA CONHECIDO E PROVIDO (Processo AIIM 4038262-0).

¹⁸ Destacando que “Não merece prevalecer também o argumento de que as decisões do TIT violam o princípio do meio ambiente equilibrado ou do objetivo da República de diminuição das desigualdades regionais. Tais parâmetros de constitucionalidade seriam meramente reflexos ou, quando muito, secundários às decisões do TIT de glosa de determinados créditos de ICMS”.

quaisquer outros Estados da tributação além da “diferença da alíquota interna e interestadual” (art. 155, §2º, VII, CRFB), ainda que não exercida a competência tributária pelo Estado de origem (BEVILACQUA, 2013, p. 119/118.)

Karl Loewenstein (1979, p. 353), ao discutir o federalismo, descreve-o como uma forma de controle vertical do poder, dividido em três áreas principais: o confronto entre diferentes autonomias¹⁹ estaduais, que são territorialmente separadas e se equilibram mutuamente; os direitos individuais e as garantias fundamentais; e os grupos pluralistas, que se posicionam entre os destinatários do poder e aqueles que o detêm.²⁰

A convivência harmoniosa entre os ordenamentos federal e os ordenamentos dos entes subnacionais sempre foi um desafio na história do federalismo desde o marco norte-americano, uma vez que a tendência de unidade e a tendência de diversidade estão sempre em conflito, o que “revela imediatamente a complexidade de sua construção jurídico-política” (HORTA, 2010, p. 274).

A Guerra Fiscal na Federação Brasileira, agravada pela falta de normas claras para monitoramento e transparência fiscal, resulta em numerosas disputas que frequentemente são levadas à apreciação do Judiciário. Esse acúmulo de casos faz com que o Poder Judiciário acabe por resolver questões que idealmente deveriam ser tratadas em um fórum especializado de resolução, buscando soluções para problemas que transcenderiam sua esfera tradicional de atuação²¹.

Voltando-se ao caso concreto ora analisado, não obstante pareça claro que a glosa de créditos fiscais por si só já representa uma prática prejudicial ao sistema federativo, o STF afetou o RE 628075 / RS ao rito da repercussão geral, por meio do tema 490, que foi julgado em 1º de outubro de 2020, noticiado no Informativo de jurisprudência nº 993, firmando-se a

¹⁹“El principio de la distribución del poder es entendido frecuentemente en la teoría constitucional como la existencia de una doble soberanía, atribuyendo el poder estatal originario y supremo, esto es, la soberanía, tanto al Estado central como a los Estados miembros en sus respectivos campos de competencias. Esta concepción es falsa y hasta peligrosa, como quedó mostrado en la crisis institucional más grave de los Estados Unidos, la guerra de Secesión, hecha por los rebeldes nudistas bajo la bandera de la soberanía estatal” (LOEWENSTEIN, 1979, p. 358)

²⁰Alerta o autor que a organização federal se propõe e consegue proteger os direitos dos Estados-membros contra a usurpação e absorção anticonstitucional por parte do governo central, mas estes devem observar o catálogo de competências existentes no texto constitucional, apontando para tanto o caso da guerra da secessão que teve palco nos Estados Unidos. Estes dois primeiros estando institucionalizado por normas jurídicas e este último uma manifestação sociológica.

²¹“A previsão constitucional de um imposto de mercado, com característica eminentemente nacional (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS) na esfera de competência dos Estados, é utilizada de modo questionável pelos governantes estaduais ansiosos pelo desenvolvimento industrial de seus Estados. (...) A partir da função indutora da norma tributária, manifesta por meio de incentivos fiscais, o ICMS passa a ser utilizado como “fator de alavancagem” do desenvolvimento industrial dos Estados, instalando-se uma concorrência tributária desenfreada a ensejar uma sorte de efeitos positivos: desconcentração produtiva regional, geração de empregos, atração de novos investimentos etc. Porém, tais conquistas são acompanhadas também de externalidades negativas: erosão do “pacto federativo”, prejuízo a livre concorrência, alocação desigual de recursos públicos, efeito carona (free rider), “cortesia com chapéu alheio, (...)” (BEVILACQUA, 2013, p. 23/24).

tese de que “o estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade”. Trata-se de uma mudança no que tange aos incentivos relacionados à concessão de incentivos fiscais sem a obediência dos parâmetros institucionais estabelecidos.

Atente-se que a referida mudança de entendimento, mudou o panorama normativo atual, os precedentes do STF indicavam para a inconstitucionalidade da prática, tanto que o Superior Tribunal de Justiça (RMS 31714), baseado no entendimento do Supremo Tribunal Federal (vide ADI 3312²² e ADI 3389²³), inicialmente entendia que tal prática era inconstitucional, o que acabava por manter o status de beligerância²⁴.

3) Reforma Tributária: Desafios e Perspectivas para a ZFM

Em meio de um cenário de intensa guerra fiscal entre os entes federativos, marcado pela necessidade de aprimoramento na arrecadação e pela crescente carga tributária sobre o

²²EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO N. 989/03, EDITADO PELO GOVERNADOR DO ESTADO DO MATO GROSSO. USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA FIXAR A ALÍQUOTA DO ICMS, NOS TERMOS DO PRECEITO DO ARTIGO 155, § 2º, INCISOS IV E V, DA CB/88. ICMS. IMPOSTO NÃO-CUMULATIVO. A CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS, SEM A PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL, AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O decreto n. 989/03, do Estado do Mato Grosso, considera como não tendo sido cobrado o ICMS nas hipóteses em que a mercadoria for adquirida nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal 2. O contribuinte é titular de direito ao crédito do imposto pago na operação precedente. O crédito há de ser calculado à alíquota de 7% se a ela efetivamente corresponder o percentual de tributo incidente sobre essa operação. Ocorre que, no caso, a incidência dá-se pela alíquota de 12%, não pela de 7% autorizada ao contribuinte mato-grossense. 3. Pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal". Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional o decreto n. 989/2003, do Estado do Mato Grosso.

(ADI 3312, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 16-11-2006, DJ 09-03-2007 PP-00025 EMENT VOL-02267-01 PP-00079 LEXSTF v. 29, n. 341, 2007, p. 43-50 RDDT n. 140, 2007, p. 215)

²³EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA CONDICIONADA À ORIGEM DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA. SAÍDAS INTERNAS COM CAFÉ TORRADO OU MOÍDO. DECRETO DE 35.528/2004 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VIOLAÇÃO DO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO. O Decreto 35.528/2004, do estado do Rio de Janeiro, ao estabelecer um regime diferenciado de tributação para as operações das quais resultem a saída interna de café torrado ou moído, em função da procedência ou do destino de tal operação, viola o art. 152 da Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente. (ADI 3389, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 06-09-2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-01 PP-00168)

²⁴A referida temática, em tese, restou definida com a ideia da impossibilidade de concessão de benefícios fora do estabelecido na constituição, na lei complementar n 160, de 2017, e demais regramentos legais e infralegais, contudo, observa-se ainda a existência de normas estaduais em desacordo com os parâmetros normativos, como é caso da Lei nº 21.410, de 18 de maio de 2022, do Estado de Goiás, que concedeu perdão fiscal aos produtores rurais estaduais que não emitiram nota fiscal eletrônica na compra ou venda de gado em operações internas acompanhadas de Guia de Trânsito de Animal – GTA sem anterior convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) – vide ARE 1476424.

consumo, surgiu a imperativa demanda por uma reforma abrangente do Sistema Tributário Nacional. Diante desse panorama, foram elaboradas e apresentadas três Propostas de Emenda à Constituição: a PEC 45/2019, a PEC 110/2019 e a PEC 46/2022.

A PEC 45/2019 e a PEC 110/2019 propõem, entre outras medidas, a instituição de um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), em conjunto com um imposto seletivo. Por outro lado, a PEC 46/2022 visa simplificar a legislação do ICMS e do ISS, com o intuito de eliminar a guerra fiscal por meio de uma interpretação uniforme dos impostos, além de simplificar a cobrança dos tributos.

As PECs 110/19 e 46/22 foram apensadas à PEC 45/19 no Senado, devido ao avançado estágio do texto, resultando na tramitação da nova Reforma Tributária no Congresso Nacional e culminando na Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023. Essa reforma é fruto de extensos debates sobre a unificação de tributos, a redução de incentivos fiscais, a simplificação do sistema, a busca por justiça tributária, o término da guerra fiscal, a limitação do aumento da carga sobre os contribuintes e a racionalização do sistema tributário.

O relatório do Senado ressalta que a PEC representa um avanço significativo na simplificação do Sistema Tributário Nacional (STN), potencialmente contribuindo para o fim da guerra fiscal e fortalecendo o federalismo fiscal, além de favorecer a preservação ambiental.

A EC 132/23 traz um marco importante ao propor a unificação de tributos, eliminando o PIS, a COFINS, o IPI, o ICMS e o ISS, e introduzindo o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) por meio do art. 156-A, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) conforme o art. 195, inc. V, e o imposto sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conhecido como Imposto Seletivo (IS), conforme o art. 153, inc. VIII.

A fim de combater a guerra fiscal, uma medida drástica é aplicada ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), retirando sua utilização como instrumento de política de incentivos fiscais pelos estados. Apesar da nobre intenção de acabar com a guerra fiscal, a proibição dos incentivos fiscais acaba por impactar diretamente o combate às disparidades regionais, uma vez que tais incentivos são frequentemente empregados para promover o desenvolvimento de regiões distantes dos centros consumidores.

Na proposta original da PEC 110/19, em seu art. 15²⁵, buscou-se garantir a ZFM. A

²⁵ Segue o texto proposto: “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

redação do art. 92-B do ADCT foi analisada no Parecer do Senador Roberto Rocha (PSDB/MA) datado de 05/10/2021, no qual se destacaram as audiências públicas ocorridas e as suas contribuições para a complementação de voto à Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 110, de 2019²⁶.

Em 25 de outubro de 2023, durante a tramitação conjunta das PEC 45/2019, a PEC 110/2019 e a PEC 46/2022, o Relatório do Senador Eduardo Braga (MDB/AM) discorreu de forma mais detalhada sobre a manutenção da Zona Franca de Manaus²⁷:

A ZFM gera atualmente emprego e renda para mais de meio milhão de pessoas, contribui para a arrecadação de tributos, atrai investimentos nacionais e estrangeiros, estimula a inovação tecnológica e preserva o meio ambiente ao reduzir a pressão sobre a floresta amazônica.

Assim, a preocupação em garantir um tratamento adequado para a área durante a transição da reforma tributária é justificada, pois a ZFM é um instrumento estratégico para o desenvolvimento sustentável da região e do nosso País.

Atenta para essa importância, a Câmara dos Deputados procurou estabelecer mecanismos necessários para assegurar o diferencial competitivo da ZFM nos níveis estabelecidos pela legislação no que se refere aos tributos que serão extintos (IPI, Cofins e Contribuição para o PIS). Para tanto seriam utilizados o Imposto Seletivo, o IBS e a CBS.

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 área. Mantivemos a sugestão aprovada pela Câmara dos Deputados quanto à instituição do Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que terá como objetivo fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.

Deixamos explícito, com a inserção do § 7º ao art. 92-B do ADCT, que a proibição à concessão de incentivos e benefícios na ZFM fica restrita tão somente aos produtos arrolados. Para todos os demais produtos, haverá possibilidade de tratamento tributário diferenciado nas operações ocorridas na referida área.

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”. (Esta redação foi mantida no primeiro substitutivo proposto nos relatórios do Senador Roberto Rocha (PSDB/MA) datados de 18/09 e 02/12, ambos de 2019 - disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8012655&ts=1711401453123&disposition=inline> e <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8050102&ts=1711401458410&disposition=inline>).

²⁶ Segue o texto proposto: Art. 92-B. A lei complementar que instituir o imposto previsto no art. 156-A e a lei que instituir a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, estabelecerão o tratamento tributário da Zona Franca de Manaus, podendo inclusive prever alterações nas alíquotas ou nas regras de creditamento. § 1º As leis previstas no caput também estabelecerão o tratamento tributário das zonas de processamento de exportações. § 2º Na hipótese deste artigo, não se aplica o disposto no inciso X do § 1º do art. 156-A da Constituição Federal.” (Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9026308&ts=1711401459817&disposition=inline>) Redação mantida nos relatórios de 23/02/2022 e 12/03/2022

²⁷ Tema que foi debatido na sexta audiência pública sobre regimes específicos e favorecidos de IBS e CBS realizada em 26 de setembro de 2023 (vide <https://www.youtube.com/watch?v=tCGi7Y38Tc>)

Conforme estabelecido pela Emenda Constitucional 132/23²⁸, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a partir de 2027, este tributo será mantido com alíquotas reduzidas a zero, com exceção dos produtos cuja industrialização seja incentivada na Zona Franca de Manaus (ZFM). Além disso, o IPI não incidirá de forma cumulativa com o Imposto Seletivo (IS), nos termos do art. 126, inc. III, alíneas “a” e “b” da referida emenda. Dessa forma, a manutenção do IPI contribui para preservar o diferencial competitivo da ZFM, garantindo a continuidade das isenções para os produtos industrializados em seu parque industrial.

De acordo com o art. 92-B, § 2º, do ADCT, introduzido pela EC 132/23, será instituído via Lei Complementar o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas (FSDEAM), com a finalidade de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas do estado. Em discussões anteriores, previa-se que o fundo também seria custeado pela nova CIDE, porém, após deliberação na Câmara dos Deputados, a EC 132/23 estabelece que o custeio do fundo se dará somente com recursos da União, sob sua gestão, sendo a referida CIDE suprimida do texto aprovado no Senado (CHAAR, 2023, p. 104).

Portanto, diante do novo cenário fiscal instituído pela Reforma Tributária contida na EC 132/23, depreende-se que o estado do Amazonas perderá algumas de suas prerrogativas na concessão de incentivos fiscais de ICMS, além do fim de incentivos fiscais de PIS e COFINS

²⁸No que diz respeito à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), importantes disposições foram incluídas no Projeto de Lei 3.887/2020, que visa instituir o tributo, especialmente no que se refere à ZFM: 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 do Projeto de Lei menciona que estarão isentas as vendas de mercadorias realizadas por empresas localizadas fora da Zona Franca de Manaus (ZFM) para as empresas sediadas na ZFM, em conformidade com o disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67. Essa proposta legislativa, se aprovada, integrará a jurisprudência no ordenamento jurídico brasileiro, contribuindo para encerrar as controvérsias judiciais sobre a possibilidade de vendas de mercadorias internas entre pessoas jurídicas sediadas na ZFM (CHAAR, 2023, p. 99). No entanto, o referido projeto apresenta uma lacuna em relação às vendas de mercadorias internas de pessoas jurídicas para pessoas físicas localizadas na ZFM, o que suscita dúvidas quanto à possibilidade de isenção da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) para empresas prestadoras de serviços a pessoas físicas ou jurídicas na ZFM. Essa omissão pode dar origem a novas disputas judiciais, comprometendo a eficácia do Decreto-Lei 288/67 no que diz respeito ao desenvolvimento econômico da Região Amazônica, o que poderá agravar as desigualdades regionais nesse aspecto.

conferidos à Zona Franca de Manaus. A EC ainda estabeleceu dois fundos, visando compensar a prevista perda de receita na região, em virtude da instituição do IBS e da CBS²⁹.

Não obstante, tal cenário é preocupante para o modelo atual da ZFM como uma região favorecida que gera emprego e renda, que para além da arrecadação de tributos, contribui atraindo investimentos nacionais e estrangeiros e preservando o meio ambiente, constituindo assim um instrumento para o desenvolvimento sustentável nacional (CHAAR, 2023, p. 118).

A concessão de incentivos fiscais é essencial para a manutenção da ZFM, visto que as atividades produtivas nesse parque industrial são estimuladas por meio de um conjunto de benefícios que não vigoram nas demais regiões do país, mas que mesmo “passados mais de cinquenta anos, mostram-se necessários para conter o desmatamento ambiental e servir como instrumento de distribuição de renda da população” (TUPIASSU et al, 2020, p. 679).

Considerações Finais

Apesar de o texto constitucional declarar que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal (art. 1º, caput), ainda assim, são frequentes os conflitos que criam um ambiente hostil à cooperação. Portanto, para analisar adequadamente esses conflitos, é necessário ir além das normas jurídicas e considerar outros fatores que influenciam tais dinâmicas.

A principal característica do Estado Federal é a necessidade de conjugar as ideias de unidade e diversidade, o que permite a criação de instituições e estruturas jurídico-políticas capazes de promover a governabilidade e impedir que as diferenças regionais favoreçam forças desagregadoras. No entanto, no Sistema Tributário Brasileiro, observa-se que a complexidade resultante da sobreposição de normas emitidas pelos entes das três esferas da federação contribui para embaraços à competitividade da economia nacional, acumulando distorções ao longo dos anos.

É inegável que a promulgação da Constituição de 1988 estabeleceu novos parâmetros para o ordenamento jurídico brasileiro, especialmente ao consagrar o Estado Democrático de Direito no país. Contudo, uma democracia constitucional que se identifica como federativa

²⁹ Nesse contexto, o modelo proposto para o IBS revela-se incompatível com a Zona Franca de Manaus, cujos benefícios tributários foram estabelecidos pela própria Constituição (LEÃO, 2023, p. 166 apud CHAAR, 2023, p. 90). “O desestímulo à guerra fiscal tem indubitável potencial benéfico para a região amazônica, em geral prejudicada no que tange à competitividade em âmbito nacional. Todavia, a vedação generalizada de todo e qualquer benefício fiscal também pode trazer impacto negativo em Estados da região, onde a falta de infraestrutura, as grandes distâncias e a proteção ecológica são meios inibidores para atração de parques industriais” (TUPIASSU et al, 2020, p. 678).

deve possuir garantias sólidas e mecanismos institucionais para proteger as prerrogativas das unidades federativas (STEPAN, 1999), e situações como a guerra fiscal vivenciada entre os Estados-membros não parecem representar o ponto de seu fortalecimento.

A escolha da referida ADPF para análise neste artigo serviu para demonstrar que, na prática, diversos instrumentos são utilizados de forma a fragilizar a federação. Ao se atacar contramedida utilizada pelo Estado de São Paulo, vê-se que este ultrapassou os limites da razoabilidade da sua atuação. Mesmo que não se considere que a possibilidade de contramedidas no âmbito da guerra fiscal cancelado pelo STF represente retrocesso institucional, não há como negar a ausência de razoabilidade quando se verifica o caso da Zona Franca de Manaus.

No federalismo, onde o poder é partilhado entre uma autoridade central e diversas entidades federativas, como Estados ou Municípios, é crucial avaliar se as instituições vigentes realmente promovem eficiência. Isso implica investigar se as normas recentemente estabelecidas facilitam a cooperação entre diferentes níveis de governo, resultando em uma distribuição mais eficaz de recursos e responsabilidades. Nesta perspectiva, mostrou-se que no que concerne a ZFM, já possível afirmar que a consolidação da sua institucionalização, conforme plasmado no julgamento da ADPF 1004. Contudo, com a reforma tributária, embora tenha ocorrido a sua manutenção, esta ocorreu de forma fragmentada, o que nos leva a questionar, no contexto de descentralização e tomada de decisões dentro do federalismo: as práticas atuais estão alinhadas com os objetivos da Constituição da República Federativa do Brasil, que visa construir uma sociedade justa e solidária?

BIBLIOGRAFIA

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 3ª ed revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional** – Série Doutrina Tributária vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BRASIL. Constituição (1946) Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1946.

_____. Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a criação da Zona Franca de Manaus, no Estado do Amazonas, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 fev. 1967

_____. **Decreto-Lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre o Imposto de Importação. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 fev. 1967

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Estado de Direito**. Lisboa: Almedina, 2002.

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**. Mestrado em Constitucionalismo e Direitos na Amazônia Programa De Pós-Graduação em Direito (Ppgdir) da Universidade Federal Do Amazonas -

UFAM, 2023.

COSTA, Juarez Baldoino da. **O Polo Industrial da Zona Franca de Manaus e a preservação da floresta amazônica: caminhos independentes.** Orientadora: Maria Izabel de Medeiros Valle. Dissertação (Mestrado em Sociedade e Cultura na Amazônia. Manaus: Universidade Federal do Amazonas, 2016.

HOLLAND, Marcio (Coord.). **Zona Franca de Manaus: Impactos, Efetividade e Oportunidades.** Estado de Economia de São Paulo. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2019. Disponível em:

https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf

Acesso em: 5 out 23.

HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional.** 5ª ed. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2010.

LOEWENSTEIN, Karl. Teoría de la Constitución. Barcelona: Ariel, 1979.

MELO, Carlos Ranulfo; SÀEZ, Manuel Alcântara (Org.). A Democracia Brasileira: balanço e perspectivas para o século 21. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2007.

MIRANDA, Ricardo Nunes de. Zona Franca de Manaus: Desafios e Vulnerabilidades. Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado. Texto para Discussão nº 126. Brasília, Senado Federal, 2013. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-126-zona-franca-de-manaus-desafios-e-vulnerabilidades>

Acesso em 26 abr 2019.

OLIVEIRA, Ricardo Victalino de. **Federalismo Assimétrico Brasileiro.** Belo Horizonte: Arraes Editora, 2012.

SAMPAIO, Vanessa Cristina da Silva. **Trabalho e resistência: A Zona Franca de Manaus e as grande greves do distrito industrial (1985-1986).** Revista Tempo Amazônico. ISSN 2357-7274| V. 8 | N. 2 | jan-jun de 2021| p. 165-186. Disponível em: [https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/67418335/art9_vanessa_dossie_lara-libre.pdf?1621873132=&response-content-](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/67418335/art9_vanessa_dossie_lara-libre.pdf?1621873132=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DTrabalho_e_resistencia_a_Zona_Franca_de.pdf&Expires=1714226271&Signature=ZzIVjuoQlkIvPDgV89kjo~3H17QksJ13fPULkO2WchpOsYWU0yHXUETnMs7DGVQ-0oy-CLNyz~5Cju7pAM-6nbzyxypJnDhakYITjH6IODRQS3Z6-vhlwMLRtCeINsZsRkWdkxYzZrHo14igGDObW8AGIEWg8hs8-Fk~d1OmTTEhyoK7RCs2CK40ELwa51p2xOxSSPjlcDRvB2PC-kWYv70Yq9BSgV~NcaJHbt2kC9bb7d1m2qCjJY6N4HibD2oqKL0GWPfENTZ5~ArYIXGKmFaNNnr~uIpg0BsNwUWp9rhdDOPGbEbKy931TZ1kCg5VR5eCEgSNiruzZr31wnQ&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA)

[disposition=inline%3B+filename%3DTrabalho_e_resistencia_a_Zona_Franca_de.pdf&Expires=1714226271&Signature=ZzIVjuoQlkIvPDgV89kjo~3H17QksJ13fPULkO2WchpOsYWU0yHXUETnMs7DGVQ-0oy-CLNyz~5Cju7pAM-6nbzyxypJnDhakYITjH6IODRQS3Z6-vhlwMLRtCeINsZsRkWdkxYzZrHo14igGDObW8AGIEWg8hs8-Fk~d1OmTTEhyoK7RCs2CK40ELwa51p2xOxSSPjlcDRvB2PC-kWYv70Yq9BSgV~NcaJHbt2kC9bb7d1m2qCjJY6N4HibD2oqKL0GWPfENTZ5~ArYIXGKmFaNNnr~uIpg0BsNwUWp9rhdDOPGbEbKy931TZ1kCg5VR5eCEgSNiruzZr31wnQ&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/67418335/art9_vanessa_dossie_lara-libre.pdf?1621873132=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DTrabalho_e_resistencia_a_Zona_Franca_de.pdf&Expires=1714226271&Signature=ZzIVjuoQlkIvPDgV89kjo~3H17QksJ13fPULkO2WchpOsYWU0yHXUETnMs7DGVQ-0oy-CLNyz~5Cju7pAM-6nbzyxypJnDhakYITjH6IODRQS3Z6-vhlwMLRtCeINsZsRkWdkxYzZrHo14igGDObW8AGIEWg8hs8-Fk~d1OmTTEhyoK7RCs2CK40ELwa51p2xOxSSPjlcDRvB2PC-kWYv70Yq9BSgV~NcaJHbt2kC9bb7d1m2qCjJY6N4HibD2oqKL0GWPfENTZ5~ArYIXGKmFaNNnr~uIpg0BsNwUWp9rhdDOPGbEbKy931TZ1kCg5VR5eCEgSNiruzZr31wnQ&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA) Acesso em 5 mai 2022.

SIMM, Camila Beatriz; CRUZ; Edson da. **Unanimidade dos Membros do Confaz na Deliberação acerca de Incentivos Fiscais de ICMS: Um Exame de Proporcionalidade.** In: Direito tributário e financeiro III [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA; Coordenadores: Maria de Fátima Ribeiro, Raymundo Juliano Feitosa. Florianópolis: CONPEDI, 2016.

STEPAN, Alfred. **Para uma nova análise comparativa do federalismo e da democracia: federações que restringem ou ampliam o poder do Demos.** In. Dados, Rio de Janeiro, v. 42, n. 2, p. [sem página], 1999. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0011-52581999000200001&lng=en&nrm=iso. Acesso em 30 mai. 2018.

TUPIASSU, Lise ; CRUZ, Simone Nobre ; PEGADO, D. F. . A Amazônia no Cenário das (De)(Re) Formas do Federalismo Fiscal. In: Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. (Org.). **Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras - Por Que, para Que, para Quem e Como?.** 1ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, v. 1, p. 664 - 680.