

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária

Departamento de Ciências Contábeis

Curso de Ciências Contábeis

**WILLIAM RAPHAEL FROTA GERALDO**

**Os impactos da Reforma Tributária de 2023  
na Zona Franca de Manaus**

São Paulo  
2024

**WILLIAM RAPHAEL FROTA GERALDO**

**Os impactos da Reforma Tributária de 2023  
na Zona Franca de Manaus**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.  
Orientador: Juarez Torino Belli.

**São Paulo – SP  
2024**

## FOLHA DE APROVAÇÃO

**William Raphael Frota Geraldo**

### **Os impactos da Reforma Tributária de 2023 na Zona Franca de Manaus**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Aprovação em XX de novembro de 2024.**

---

Orientador: Prof. Juarez Torino Belli

---

Nota:

---

Convidado 1: Prof.

---

Nota:

---

Convidado 2: Prof.

---

Nota:

## DECLARAÇÃO DE ÉTICA E RESPEITO AOS DIREITOS AUTORAIS

Declaro para os devidos fins, que a pesquisa foi elaborada por mim e que não há, nesta monografia, cópias de publicações de trechos de títulos de outros autores sem a respectiva citação, nos moldes da NBR 10.520 de ago/2002.

---

Aluno/a:

---

DATA

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais, Roberto Geraldo e Evanete Frota, e à minha irmã Louise Frota, por me acompanharem e apoiarem ao longo de toda minha vida. Também ao meu bom amigo Luan Henrique Moreira Pinto, cuja memória será sempre guardada com muito carinho.

## AGRADECIMENTOS

Um agradecimento eu devo fazer antes de todos os outros, que é a Deus, Nosso Senhor, por todas as maravilhas que fez e faz diariamente em minha vida, e por ter dado a nós, seus filhos, de conhecer os ensinamentos de seu filho, Jesus Cristo, nosso redentor. A Ele também se estende todos os demais agradecimentos que eu farei adiante, pois eu nada teria se não fosse pela Sua graça, Sua bondade e Sua misericórdia.

Quero agradecer aos meus pais, Roberto e Evanete, pela educação que me deram, por terem me ensinado todas as valiosas lições e sabedorias que eu guardarei comigo durante toda a vida. Por terem me permitido ao longo de toda a vida ter acesso a um ensino de excelência e, por consequência, a tantas oportunidades que tive e também às que ainda hão de aparecer. Também quero deixar meu agradecimento à minha amada irmã Louise, por ser a pessoa que me acompanha em todas as fases da minha vida, e cuja presença é para mim de um valor inestimável. Sem vocês, eu nada teria!

Quero agradecer especialmente à minha namorada, Emanuela Pinacé, não apenas por ter me incentivado ao longo do processo de escrever este trabalho, mas também por ser a pessoa que eu tanto amo e que, ao longo do intercâmbio no qual parte significativa desta monografia foi escrita, habitou diariamente meus pensamentos. Porque, mesmo com toda a distância, você se faz tão presente em minha vida, dando-me a felicidade de acordar todos os dias sabendo que eu tenho uma namorada maravilhosa, a quem eu ansiosamente espero reencontrar quando chegar o aguardado dia de retornar ao Brasil!

Quero também agradecer a todos os meus bons amigos, que são tão especiais para mim, por tornarem a vida mais leve pelo apoio e companheirismo, sempre contribuindo com boas conversas, risadas sinceras e diversos momentos inesquecíveis. Quero agradecer, em especial, aos meus amigos Julio Matheus, Guilherme Arruda, Brenner Bandeira, Ernesto Aiub e Marina Martins, por serem verdadeiros amigos, e a quem quero ter sempre por perto.

Por fim, gostaria de agradecer ao meu orientador Juarez Belli, por ter me auxiliado e direcionado no desenvolvimento do presente trabalho do início ao fim. Também a Cleide Barreto Matheus e Carlos Renner, pelas suas contribuições com este trabalho, dispendo de valioso tempo para responder aos questionamentos nos formulários de entrevista, e também ajudando a enriquecer esta monografia por meio do envio de materiais para leitura.

## RESUMO

A presente monografia tem como objetivo analisar as mudanças no Sistema Tributário Nacional promovidas pela Reforma Tributária promulgada por meio da Emenda Constitucional 132 de 2023 e seus impactos na política de incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus. A análise do contexto histórico e social que originou a ZFM, bem como os impactos gerados na região pela sua implementação a partir do DL 288/1967 é feita para que se possa ter dimensão da importância dos incentivos fiscais da Zona Franca para a população local. Por meio de extensa leitura de legislações, artigos científicos, matérias jornalísticas, pesquisa de dados e estatísticas oficiais e realização de entrevista, faz-se a análise do atual modelo de tributação, bem como os seus problemas que levaram à necessidade de se aprovar uma reforma. Em seguida, são analisadas as mudanças introduzidas pela EC 132/2023, isto é, a introdução da tributação IVA por meio do IBS, da CBS e do IS em substituição de outros diversos tributos federais, estaduais e municipais, bem como a legislação atual da ZFM e, posteriormente, os impactos sobre o Polo Industrial de Manaus advindos da aprovação da Reforma. Por fim, faz-se o balanço dos prováveis impactos da Reforma juntamente com o Projeto de Lei Complementar 68/2024 na ZFM, debatendo também efeitos sobre práticas contábeis e a arrecadação do Estado, concluindo com uma crítica sobre a Reforma Tributária aprovada e com uma análise dos possíveis caminhos para a redução da desigualdade regional e promoção do desenvolvimento socioeconômico

Palavras-Chave: Reforma Tributária; Zona Franca de Manaus; Amazonas; IVA; Indústria

## LISTA DE FIGURAS

Gráfico 1 – Incidência da Tributação Indireta e Direta na Renda Total por Faixa de Renda Familiar per capita (2017 – 2018)	18
Gráfico 2 – Distribuição percentual da população total, por classes de rendimento domiciliar per capita mensal, em salários-mínimos, segundo as Grandes Regiões (2022)	19
Gráfico 3 – Comparativo entre Receitas Realizadas, PL e Estoque do contencioso fiscal	24
Gráfico 4 – Tempo médio total e por etapa nos anos de 2016 e 2017	25
Gráfico 5 – Período de Transição da Reforma Tributária	36
Gráfico 6 – Transição do IBS	36

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Quantidade de Normas Editadas por Tipo após a CF de 1988	22
Tabela 2 – Quantidade de Normas Editadas por Esferas de Poder após a CF de 1988	22
Tabela 3 – Razão entre contencioso tributário e PIB por país em 2013	23
Tabela 4 – Representação do contencioso tributário sobre o PIB do Brasil em 2019	23

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>ADCT:</b>	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
<b>ALC:</b>	Área de Livre Comércio
<b>CBS:</b>	Contribuição sobre Bens e Serviços
<b>CF:</b>	Constituição Federal
<b>CNI:</b>	Confederação Nacional da Indústria
<b>COFINS:</b>	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
<b>CSLL:</b>	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
<b>DL:</b>	Decreto-Lei
<b>EC:</b>	Emenda Constitucional
<b>IBGE:</b>	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
<b>IBPT:</b>	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
<b>IBS:</b>	Imposto sobre Bens e Serviços
<b>ICMS:</b>	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
<b>II:</b>	Imposto de Importação
<b>IPI:</b>	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>IRPJ:</b>	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
<b>IS:</b>	Imposto Seletivo
<b>ISS:</b>	Imposto sobre Serviços
<b>IVA:</b>	Imposto sobre Valor Agregado
<b>OCDE:</b>	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
<b>PASEP:</b>	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
<b>PIB:</b>	Produto Interno Bruto
<b>PIM:</b>	Polo Industrial de Manaus
<b>PIS:</b>	Programa de Integração Social
<b>PL:</b>	Projeto de Lei
<b>PLP:</b>	Projeto de Lei Complementar
<b>PPB:</b>	Processo Produtivo Básico
<b>RFB:</b>	Receita Federal do Brasil
<b>STN:</b>	Sistema Tributário Nacional
<b>SUDAM:</b>	Superintendência da Desenvolvimento da Amazônia
<b>SUFRAMA:</b>	Superintendência da Zona Franca de Manaus
<b>ZFM:</b>	Zona Franca de Manaus

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	11
CAPÍTULO 1 – A REFORMA TRIBUTÁRIA E A ZONA FRANCA DE MANAUS.....	17
1.1 PRINCIPAIS PROBLEMAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	17
1.2 A ZONA FRANCA DE MANAUS E SEUS BENEFÍCIOS FISCAIS.....	25
1.3 A REFORMA TRIBUTÁRIA .....	31
CAPÍTULO 2 – A REFORMA TRIBUTÁRIA E A ZONA FRANCA DE MANAUS.....	37
2.1 REGIME DIFERENCIADO .....	37
2.2 ALTERNATIVAS PARA O DESENVOLVIMENTO REGIONAL.....	38
2.3 ICMS E IBS NA ZONA FRANCA DE MANAUS.....	40
CAPÍTULO 3 – IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA ZONA FRANCA DE MANAUS.....	42
3.1 COMPETITIVIDADE DA ZONA FRANCA DE MANAUS E O PLP 68/2024.....	42
3.2 IMPACTOS CONTÁBEIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	45
3.3 IMPACTOS SOBRE A ARRECADAÇÃO DO AMAZONAS .....	47
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	49
REFERÊNCIAS.....	52

## INTRODUÇÃO

### **Os impactos da Reforma Tributária de 2023 na Zona Franca de Manaus**

A região amazônica é o território onde se encontra o bioma Amazônia, que compreende a maior floresta tropical do mundo e se estende por oito países da América do Sul, além da Guiana Francesa. Do total da área compreendida pela Floresta Amazônica, também conhecida como Amazônia Continental, cerca de 60% dela está dentro do território brasileiro, região denominada Amazônia Legal que abrange total ou parcialmente dez estados do Brasil.

Sendo uma localização notadamente conhecida pela sua vasta biodiversidade, riqueza em recursos naturais e minerais e incomparável extensão de seus rios, a Amazônia é uma região de valor inestimável, razão pela qual é muito visada pelo mundo inteiro. Ao mesmo tempo, as mesmas razões explicam por que é tão importante que seja preservada, mas também que se possa aproveitar responsabilmente as vantagens estratégicas que sua riqueza proporciona.

A ideia de se desenvolver uma zona especial de comércio na região já existia desde o século XIX, com a abertura dos rios e portos da Amazônia às nações amigas e em um momento em que Manaus vivia seu período áureo advindo do virtuoso ciclo de extração da borracha, cujo auge se deu entre 1880 e 1910.

Contudo, a economia regional era dependente deste modelo extrativo exportador, e tinha uma característica de extrema concentração de renda e baixo nível de investimento, o que levou à decadência econômica da região nas décadas subsequentes, em razão da queda da demanda da borracha brasileira em face da ofertada pelo estrangeiro, tendo apenas um breve retorno na década de 1940, durante a Segunda Guerra Mundial, com a campanha dos “soldados da borracha”.

Tal contexto levou a uma situação de abandono da região e notória disparidade socioeconômica entre o Norte como um todo com relação às demais regiões do país, em especial às regiões Sudeste e Sul. Por essa razão, nos anos que seguiram, surgiu um interesse dos agentes políticos de promover uma maior integração da região amazônica com o resto do país por meio desenvolvimento socioeconômico, manifestado, por exemplo, na Constituição de 1946, que cita o Plano de Valorização Econômica da Amazônia. Tal iniciativa de integração pressupunha também uma maior ocupação da região.

Idealizada ainda na década de 1950 e regulamentada em 1967, durante a ditadura militar, pelo Decreto-Lei nº 288 e pelo Decreto nº 61.244, a Zona Franca de Manaus (ZFM) foi criada inicialmente com o objetivo de ser um porto franco, e tornou-se, e mantém-se até hoje, um dos mais importantes projetos voltados para o desenvolvimento regional e integração nacional do Brasil.

Os artigos 1º de ambas as normas citadas acima definem a ZFM como “uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuária, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos”.

Em razão dos esforços do governo federal ao longo das décadas para criar um ecossistema empresarial forte na região, hoje o Polo Industrial de Manaus (PIM) emprega diretamente mais de 110 mil trabalhadores, além de gerar aproximadamente um total de 500 mil empregos diretos e indiretos. Não obstante, a produção industrial tem relevante participação no PIB (produto interno bruto) do município, contribuindo para que Manaus tenha figurado como a 5ª maior cidade em termos de participação no PIB – Produto Interno Bruto – em 2021, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Boa parte dos benefícios que tornam a Zona Franca um ambiente competitivo e vantajoso para as empresas se estabelecerem está nos incentivos fiscais que a legislação confere à região, que estão na isenção ou redução, permanente ou temporária, de impostos sobre importação e exportação, sobre a produção e comercialização, sobre a renda e território ocupado, além de diferentes taxas, que serão explicadas no decorrer da presente monografia. Os benefícios da ZFM são voltados para as atividades industriais, agropecuárias e comerciais, apesar de que as principais beneficiárias são as empresas de atividades fabris, que se concentram no PIM e que recebem a maior parte dos incentivos.

Os beneficiários devem ser aprovados para receber os incentivos oferecidos pelo modelo da Zona Franca e, como contrapartida, devem também realizar algumas contraprestações, dentre elas: Cumprimento de Processo Produtivo Básico (PPB); Geração de emprego na região; Concessão de benefícios sociais aos trabalhadores; Incorporação de tecnologias de produtos e de processos de produção compatíveis com o estado da arte; Níveis crescentes de produtividade e de competitividade; Reinvestimento de lucros na região; Investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico; e Aprovação de projeto industrial com limites anuais de importação de insumos. Além desses, o modelo da ZFM também apresenta exigências com relação a

transparência, prestação de contas, sustentabilidade e investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

Para fins de melhor compreensão do termo, que será utilizado repetidamente no presente trabalho, o Processo Produtivo Básico (PPB) é definido, segundo a Lei n.º 8.387, de 30 de dezembro de 1991, como sendo "o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto".

Contudo, após muitos anos em que se questionou o sistema de tributação adotado no Brasil, e com diversas propostas que surgiram e foram debatidas pelo Legislativo e Executivo em razão de grande insatisfação com o modelo vigente desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, os Poderes da União aprovaram o texto da Proposta de Emenda à Constituição n.º 45 de 2019, que se converteu na Emenda Constitucional 132/2023, que regulamenta a Reforma Tributária.

Tal reforma tem por objetivo simplificar o sistema nacional de tributação, tendo dentre seus resultados a modificação do modo como são tributadas principalmente a produção e circulação de mercadorias e serviços. Ainda assim, a norma, a ser regulamentada por legislações complementares, se propõe a preservar a Zona Franca de Manaus, como resultado de reivindicações dos congressistas, em especial dos amazonenses.

Assim, é de suma importância compreender as mudanças que estão por vir, como resultado da promulgação da Reforma, e também a forma como a ZFM será impactada, tanto pelas mudanças no regime de tributação quanto pelas leis que serão aprovadas, de modo a corrigir eventuais conflitos entre as diferentes legislações com a EC 132/2023 e também quais serão os efeitos que poderão ser observados nas empresas do PIM, além do impacto social e econômico que sucederá para a população do estado e da Região Norte como um todo.

- **Tema:** A presente monografia desenvolverá o tópico da Emenda Constitucional n.º 132, conhecida como a Reforma Tributária de 2023, que impactará todas as esferas da sociedade, direta ou indiretamente, em especial as sociedades empresariais, cujas práticas tributárias estão todas baseadas em um regime tributário muitas vezes confuso. O principal enfoque do tema será sobre os impactos da referida reforma na Zona Franca de Manaus, cujo objetivo é a promoção do desenvolvimento econômico e social da Região Norte do Brasil por meio de incentivos fiscais com base em uma legislação que sofrerá consideráveis mudanças, impactando o planejamento tributário de todo um ecossistema empresarial e industrial.

- **Delimitação do Tema/Assunto:** São abordadas neste trabalho as principais mudanças na legislação tributária no que se refere à produção e comercialização de bens e serviços em razão da EC 132/2023, bem como as adaptações que as regulamentações específicas sobre o regime tributário da Zona Franca de Manaus terão de sofrer, possíveis mudanças nas práticas contábeis e os impactos socioeconômicos no estado do Amazonas e demais estados do Norte do Brasil sob a jurisdição da SUFRAMA.
- **Contextualização do objeto-problema.** Este estudo aborda o contexto das mudanças que irão ocorrer no sistema empresarial brasileiro em decorrência da promulgação da Reforma Tributária de 2023, com especial foco nas problemáticas que surgem no contexto da Zona Franca de Manaus em razão de seus benefícios fiscais decorrentes do ordenamento tributário que será substituído.

Portanto, a pesquisa foi delimitada a partir dos seguintes problemas:

- Quais serão as principais mudanças no ordenamento tributário promovidas pela Reforma Tributária de 2023?
  - Como a Reforma Tributária afetará a Zona Franca de Manaus, especialmente no que tange a manutenção dos benefícios fiscais, a sua competitividade e os investimentos na região?
  - Quais serão os impactos socioeconômicos para o estado do Amazonas e para Manaus promovidos pela Reforma?
- **Objetivos:** Considerando o contexto apresentado, a presente pesquisa tem por objetivo:
    - Apresentar os principais pontos de mudança na legislação tributária propostos pela Emenda Constitucional nº 132/2023;
    - Demonstrar as prováveis mudanças que deverão advir a partir da lei regulamentadora da Reforma, que irá instituir o IBS, a CBS e o IS, com um destaque para as normas que regulamentam o regime fiscal da Zona Franca de Manaus;

- Discorrer sobre os potenciais impactos que a Reforma provocará na região contemplada pela jurisdição da SUFRAMA, principalmente de Manaus e do Amazonas, abrangendo os aspectos contábeis, econômicos e sociais.

- **Justificativas:** O presente trabalho tem fundada relevância primeiramente em razão da recenticidade da promulgação da norma que resulta em um novo modelo de tributação da produção e circulação de bens e serviços, que configura um contexto presente de pouco material científico a respeito do tema e também um possível desconhecimento dos efeitos de curto e longo prazo da medida.

Não obstante, o tema desenvolvido é de grande relevância para toda uma região, que depende e se beneficia direta e indiretamente do modelo da Zona Franca de Manaus, sendo, assim, importante se fazer conhecer o modo como as pessoas e as empresas locais serão impactadas pela nova regra.

O tema ainda se mostra importante em razão do grande impacto no ordenamento jurídico causado pela Reforma, posto que, sendo uma emenda constitucional, existe uma série de legislações federais, estaduais e municipais que regulamentam aspectos específicos sobre tributação e que terão de ser modificadas em razão do conflito com o novo ordenamento, o que pode resultar em uma insegurança jurídica. Em especial, pretende-se abordar os impactos legais quanto aos benefícios da ZFM, identificando os principais pontos de preocupação e que deverão ser priorizados pelo legislador.

Entende-se, portanto, como oportuno e necessário o estudo sobre o tema do abordado, podendo o presente trabalho, enquanto na posição de vanguarda sobre o assunto, vir a servir como referência para a avaliação dos eventos subsequentes à sua publicação.

- **Metodologia:** Os procedimentos metodológicos utilizados para obter, organizar e tratar as informações aqui discutidas valem-se principalmente de fontes bibliográficas, abrangendo principalmente as regulamentações que tratam do tema do presente trabalho, artigos, notícias, publicações setoriais e também outras teses.

Utilizou-se também consulta técnica e de opinião de profissionais e especialistas tanto do Direito Tributário quanto da Contabilidade e da Economia.

O resultado de tal metodologia foi uma abordagem mais ampla sobre o tema, sem deixar de contemplar, contudo, aspectos técnicos da conjectura.

- Esta monografia está estruturada em três capítulos, dispostos da seguinte forma:
  - O capítulo 1 destina-se a fazer a contextualização da Reforma Tributária de 2023, discorrendo sobre o regime fiscal antigo, seguindo com a descrição do modelo proposto a partir da emenda constitucional. Este capítulo ainda se propõe fazer a contextualização da Zona Franca de Manaus, conferindo o embasamento teórico e explicando as leis que a regulamentam e os benefícios fiscais nas diferentes esferas federativas.
  - O capítulo 2 destina-se a compreender quais são os impactos da emenda à Constituição nas leis que regulamentam o regime de tributação da produção e circulação de bens e serviços de maneira geral, destacando também os pontos no qual a regulamentação atual da Zona Franca de Manaus apresenta divergências com relação ao texto da Reforma, que deverão ser adaptados ou modificados.
  - O capítulo 3 destina-se a fazer uma avaliação geral dos potenciais impactos sociais, econômicos e contábeis que poderão ser observados nos anos subsequentes à Reforma, compreendendo como a sociedade civil e as empresas dos estados da Amazônia Ocidental Brasileira poderão ser beneficiada ou prejudicada com a sua implementação.

## **CAPÍTULO 1 – A REFORMA TRIBUTÁRIA E A ZONA FRANCA DE MANAUS**

O STN – Sistema Tributário Nacional – como é compreendido hoje surgiu de um processo evolutivo na legislação que passa pelos diversos regimes políticos que ocorreram no Brasil desde a Proclamação da República, em 1889, e foi sistematizado pela Constituição Federal de 1988, onde, no seu título IV, Capítulo I, dos artigos 145 a 162 dispõe sobre seus princípios gerais, a delimitação do poder de tributar, os tributos federais, estaduais, municipais e a repartição das receitas tributárias.

Porém, com a promulgação da CF, alguns problemas passam a surgir no debate público quanto ao STN, especialmente em razão de sua ineficiência e complexidade. Em pronunciamento da CNI – Confederação Nacional da Indústria – em defesa da Reforma Tributária, a entidade avalia que o modelo então vigente “eleva os custos das empresas, reduzindo nossa capacidade de competir com os produtos estrangeiros”.

No mesmo pronunciamento, ressalta ainda que a complexidade do sistema tributário “penaliza também os investimentos, traz insegurança jurídica e gera desentendimento entre os contribuintes e o Fisco, resultando em elevado contencioso”. Hugo de Brito Machado Segundo (2024) comenta que “os principais pontos em torno dos quais parece haver consenso sobre a imperfeição do sistema brasileiro são complexidade e onerosidade”.

Assim, tendo apontado tais problemas, faz-se importante a compreensão dos fatores que, de maneira conjunta, configuram o que é conhecido popularmente como “manicômio tributário”.

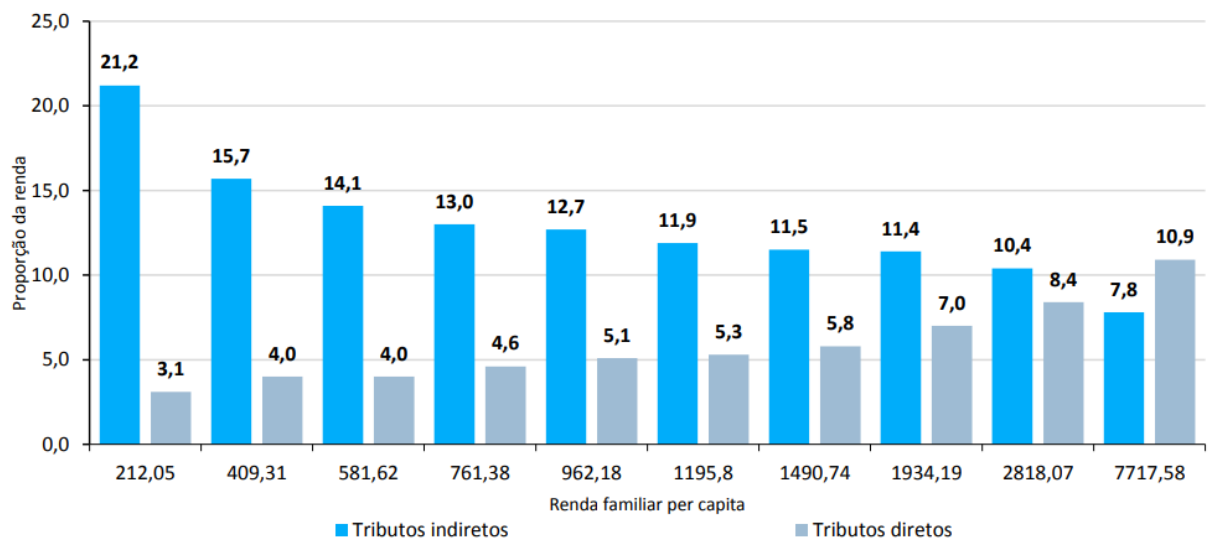
### **1.1 PRINCIPAIS PROBLEMAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO**

Notadamente, uma das principais críticas que se faz ao STN é a regressividade tributária, isto é, quando aqueles que têm a menor capacidade contributiva em razão de sua baixa renda são os que proporcionalmente pagam mais impostos. Tal situação ocorre principalmente porque o modelo até então vigente privilegia muito mais a tributação indireta, ou seja, aquelas que incidem sobre o consumo, que a tributação direta, que está associada à renda. Machado Segundo (2024) comenta:

“Quanto ao ônus tributário em si, além de elevado, seu principal problema é a má distribuição. Pesa muito mais sobre quem menos condições teria de suportá-lo, por conta de uma pesadíssima tributação sobre o consumo e uma tributação sobre patrimônio, renda e heranças dotada de diminuta e achatada progressividade, que se pauta em bases ou faixas tão baixas que mais se assemelham, para os rendimentos e patrimônios mais expressivos, a um *flat tax*.”

A principal problemática de tal modelo é que, quanto menor a renda de um contribuinte, maior é o peso dos gastos com consumo sobre sua renda mensal, já que a maior parte de suas despesas são com moradia, alimentação, transporte, dentre outros gastos que estão diretamente associados à subsistência própria e de seu núcleo familiar, sendo que estes frequentemente consomem todo o rendimento domiciliar.

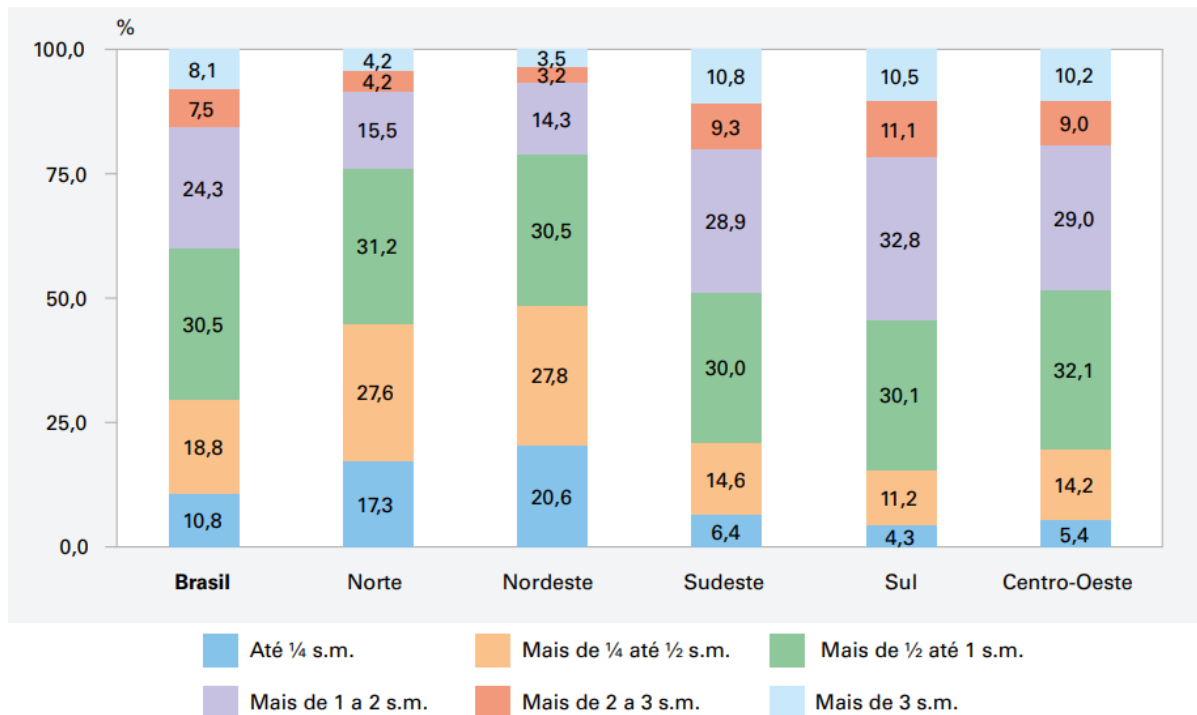
**Gráfico 1 – Incidência da Tributação Indireta e Direta na Renda Total por Faixa de Renda Familiar per capita (2017 – 2018)**



Fonte: Silveira et al, 2023 apud Oliveira, 2023

Não obstante, em um país com grande concentração de renda como o Brasil, no qual cerca de 60,1% da população tem renda domiciliar per capita de até 1 (um) salário-mínimo, e que na região Norte tal porcentagem chega a 76,1% (IBGE, 2022), o cenário descrito acima afeta a grande maioria da população, que tem seus gastos essenciais encarecidos em razão da grande incidência de tributos.

**Gráfico 2 – Distribuição percentual da população total, por classes de rendimento domiciliar per capita mensal, em salários-mínimos, segundo as Grandes Regiões (2022)**



Fonte: IBGE, 2023. Dados obtidos via Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2022.

Notas: 1. Excluídas as pessoas cuja condição no arranjo domiciliar era pensionista, empregado doméstico ou parente do empregado doméstico.

2. Rendimentos deflacionados para reais médios de 2022.

3. Salário-mínimo de referência: R\$ 1 212,00.

O mesmo problema pode ainda ser visto sob a perspectiva das empresas. De maneira geral, os diferentes impostos incidem em todas as etapas da cadeia de suprimento, desde a produção da matéria prima, sua transformação, distribuição até chegar ao consumidor final, e de maneira cumulativa. Como impostos como o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – são calculados “por dentro”, isto é, integram o preço do produto, ao longo de toda a cadeia de suprimento este vai sendo encarecido, de modo que o consumidor final paga os tributos por todas as etapas da cadeia.

Tal fenômeno é prejudicial não apenas por encarecer a produção e a aquisição de mercadorias para revenda, mas também porque quem comercializa tem uma margem menor para praticar preços mais competitivos, o que acarreta uma situação em que os preços são maiores e os lucros menores. A forma como ocorre tal tributação será explicada mais detalhadamente no decorrer do presente trabalho.

Outro fenômeno que é característico do modelo de tributação atual é a “guerra fiscal” entre os entes federativos. Tendo os estados e municípios uma certa autonomia para legislar

sobre seus tributos, surge também a possibilidade de dispor dos dispositivos legais para conceder benefícios às empresas para que as empresas que optem por se instalar em dadas localidades. Isso é possível por causa da forma como é feito o recolhimento de impostos como o ICMS e o ISS em operações interestaduais e intermunicipais, respectivamente, que são cobrados no ente de origem.

Assim, os estados e municípios utilizam-se de instrumentos como isenções, reduções de alíquotas e créditos presumidos para atrair empresas, o que gera distorções no sistema tributário, pois as empresas podem se beneficiar de tais incentivos ao se instalarem em determinadas regiões, deixando de recolher a totalidade dos impostos devidos em outras unidades da federação. Esse fato resulta em uma competição entre os entes federativos na concessão de benefícios fiscais e incentivos, visando atrair empresas e investimentos, o que leva a uma espécie de "disputa" fiscal.

Tal conjectura é muito prejudicial para alguns estados e municípios, principalmente porque muitos não conseguem competir na concessão de benefícios fiscais em razão de suas condições econômicas e estruturais, pois, ao oferecerem incentivos para atrair empresas, alguns estados acabam por concentrar investimentos em detrimento de outras regiões menos favorecidas, aprofundando as desigualdades regionais.

Assim, não conseguindo alguns estados e municípios oferecer os mesmos benefícios fiscais, eles acabam por perder empresas e investimentos para localidades que oferecem condições mais vantajosas. O resultado disso é uma menor arrecadação de impostos e, conseqüentemente, dificuldades financeiras para tais entes federativos, que muitas vezes já enfrentam problemas estruturais e sociais.

Não obstante, a guerra fiscal pode criar um ciclo vicioso de competição desleal, onde os estados são incentivados a oferecer cada vez mais benefícios para atrair empresas, sem que haja necessariamente um aumento na geração de empregos ou na melhoria da qualidade de vida da população, o que acarreta uma dependência desses incentivos por parte das empresas, tornando difícil a retirada das renúncias fiscais no futuro.

A guerra fiscal acarreta, desse modo, o agravamento das desigualdades regionais ao concentrar investimentos em áreas que já são mais desenvolvidas, em detrimento de regiões que precisariam mais desses recursos para se desenvolverem. Surge, portanto, mais um ponto onde há a necessidade de correção na forma de tributação no Brasil.

É evidente que o STN carece de um problema crônico, que é sua incontestável complexidade. Um fator que se destaca, neste íterim, é a quantidade de obrigações acessórias, isto é, aquelas que não são relacionadas diretamente ao cálculo ou pagamento de

um tributo, mas sim ao cumprimento de formalidades para a fiscalização e recolhimento deles, que podem se dar de diversas formas. Machado Segundo (2024) comenta:

“Demasiadas obrigações acessórias, muito tempo gasto com preenchimento de formulários, declarações, demonstrativos, notas, guias e com o cálculo dos valores devidos, ocupando o Brasil a primeira posição no mundo no quesito. Além do custo inerente a esse tempo e aos profissionais que o precisam empregar na tarefa de conhecer e calcular os valores devidos, tanto no âmbito privado como no das administrações tributárias, há o custo oculto do erro ou mesmo da divergência. [...] Pode nem haver mudança propriamente no valor do tributo devido, mas no tipo de obrigação acessória ou na cor do formulário ou da nota fiscal a ser utilizada.”

Desse modo, configura-se um cenário em que o sistema tributário, já tendo uma grande onerosidade em razão dos altos valores pagos nos tributos, pode vir a tornar-se ainda mais oneroso não só pelo custo dos profissionais que devem ser especializados para realizar o cálculo e pagamento dos valores devidos ao Estado e o planejamento tributário, mas também pelo custo do erro em razão do descumprimento de obrigações acessórias devido a alguma mudança na legislação ou interpretação incorreta desta, induzindo o contribuinte ao erro e incorrendo em multas ou outros tipos de ônus.

Com relação às mudanças na legislação, este é outro fator que contribui para a complexidade do atual sistema, em decorrência da falta de estabilidade. Diariamente são editadas normas nos âmbitos federais, estaduais e municipais que impactam todas as esferas do Direito, e conseqüentemente também o modo de como cumprir em sua totalidade as normas tributárias.

Um levantamento feito em setembro de 2023 pelo IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – constatou que desde a promulgação da CF/88 foram editadas mais de 40 mil normas em matéria tributária no âmbito federal. Quando analisadas também as esferas estaduais e municipais, foram quase 500 mil normas no total, conforme as tabelas abaixo.

**Tabela 1 – Quantidade de Normas Editadas por Tipo após a CF de 1988**

NORMAS FEDERAIS	GERAIS	TRIBUTÁRIAS
CONSTITUIÇÃO FEDERAL	1	1
EMENDAS CONSTITUCIONAIS DE REVISÃO	6	-
EMENDAS CONSTITUCIONAIS	129	18
LEIS DELEGADAS	2	-
LEIS COMPLEMENTARES	141	61
LEIS ORDINÁRIAS	6.941	1.181
MEDIDAS PROVISÓRIAS ORIGINÁRIAS	1.795	281
MEDIDAS PROVISÓRIAS REEDITADAS	5.491	1.674
DECRETOS FEDERAIS	14.516	1.732
NORMAS COMPLEMENTARES*	159.854	37.586
<b>TOTAL</b>	<b>188.876</b>	<b>42.534</b>
MÉDIA POR DIA	14,78	3,33
MÉDIA POR DIA ÚTIL	21,34	4,81

Fonte: Amaral et al, 2023

**Tabela 2 – Quantidade de Normas Editadas por Esferas de Poder após a CF de 1988**

TOTAL DE NORMAS EDITADAS	GERAIS	TRIBUTÁRIAS
FEDERAL	188.876	42.534
ESTADUAL	2.186.724	162.710
MUNICIPAL	5.105.173	287.277
<b>TOTAL</b>	<b>7.480.773</b>	<b>492.521</b>

Fonte: Amaral et al, 2023

Assim, existem numerosos instrumentos legais que dispõem sobre alíquotas, exceções, benefícios e regimes especiais de tributos como PIS, COFINS, ICMS, ISS e IPI, além de obrigações acessórias, e que estão em constante mudança, o que contribui não só para a dificuldade no entendimento da norma, mas também na transparência e no cumprimento, gerando uma grande insegurança jurídica, que acarreta um contencioso fiscal gigantesco. No que tange o contencioso fiscal brasileiro, é válido pontuar que a insegurança jurídica tem um impacto significativo neste, tornando-o um dos maiores do mundo.

De acordo com o relatório de Contencioso Tributário de 2019 (ano referência 2018) do Núcleo de Tributação do Insper, baseado nos dados da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – e da Receita Federal Brasileira, em 2013 a razão mediana do contencioso tributário pelo PIB dos países membros era de 0,28%, enquanto especificamente para países da América Latina, a mediana era de 0,19%.

É importante destacar esses números para dar maior ênfase na comparação com a razão do contencioso tributário x PIB brasileiro. No mesmo relatório citado anteriormente, o Brasil aparece tendo um contencioso tributário estimado em 13,9% do PIB para aquele ano. Já no relatório de 2020, a razão aumentou significativamente no decorrer de seis anos, de modo que em 2019 o montante do valor dos processos administrativos e judiciais envolvendo disputas

com o fisco estava estimado em 75% do PIB do mesmo ano, sendo que a maior parte estava concentrada nos processos judiciais e administrativos federais.

**Tabela 3 – Razão entre contencioso tributário e PIB por país em 2013**

País	Contencioso (a)	PIB (b)	(a)/(b)
África do Sul	13,1	3.540,0	0,37%
Arábia Saudita	0,3	2.799,9	0,01%
Argentina	3,1	3.348,3	0,09%
Bulgária	0,3	81,9	0,41%
Canadá	21,7	1.902,2	1,14%
Chile	28,4	137.867,2	0,02%
Colômbia	1.383,1	713.627,0	0,19%
Coreia do sul	205,1	1.429.445,3	0,01%
Costa Rica	105,9	24.860,9	0,43%
Estados Unidos	57,9	16.784,8	0,34%
Hungria	85,2	30.248,2	0,28%
Indonésia	29.065,6	9.546.134,0	0,30%
México	87,1	16.277,2	0,54%
Portugal	0,2	170,3	0,12%
República Checa	4,2	4.098,1	0,10%
Romênia	3,3	635,5	0,52%
Tailândia	8,0	12.915,2	0,06%
Brasil*	118,0	5.331,3	2,21%
Brasil **	741,6	5.331,3	13,91%

Nota: (\*) Dado se refere a 2011. (\*\*) Para 2013, foram considerados os valores de créditos ativos com exigibilidade suspensa por processo administrativo (RFB, 2013, p. 15).

Fonte: Insper (2019), dados obtidos via OCDE (2015) e RFB (2013).

**Tabela 4 – Representação do contencioso tributário sobre o PIB do Brasil em 2019**

Nível federativo	Esfera Processual	Contencioso Tributário		
		R\$ bilhões	% PIB	Composição
Federal	Judicial	2.673,1	36,8%	49,1%
	Administrativo	1.152,6	15,9%	21,2%
Estadual	Judicial (27/27)	917,7	12,6%	16,9%
	Administrativo (23/27)	259,8	3,6%	4,8%
Capitais	Judicial (24/26)	251,8	3,5%	4,6%
	Administrativo (10/26)	17,4	0,2%	0,3%
Demais Municípios	Judicial (4.074/5.543)	170,4	2,3%	3,1%
<b>Total</b>		<b>5.442,8</b>	<b>75,0%</b>	<b>100,0%</b>

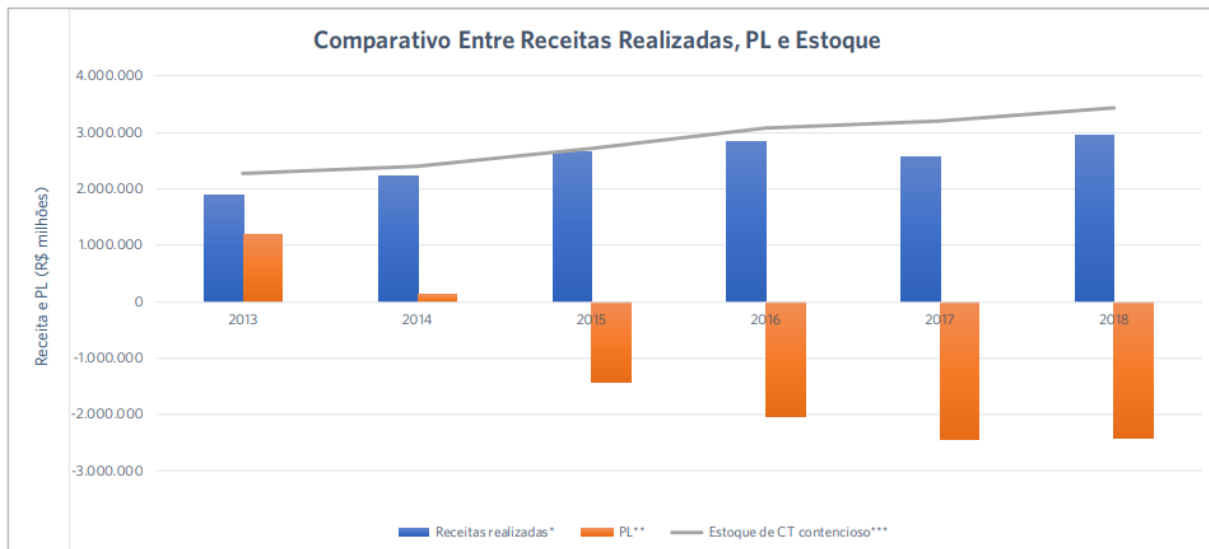
Nota: (i) Dados entre parênteses retratam o número de entes federativos abrangidos pela Pesquisa em relação ao número de entes existentes por nível federativo. (ii) Ademais, vale observar que as estimativas de contencioso tributário, tanto na via judicial quanto na administrativa, tendem a estar subestimadas, devido à indisponibilidade de dados de uma parcela dos Municípios, em especial aqueles de menor porte.

Fonte: Insper (2020), dados obtidos via IBGE, PGFN, RFB, STN e informações obtidas com Estados e Municípios das capitais via Lei de Acesso à Informação.

O elevado valor em disputa acarreta ainda um problema de arrecadação. De acordo com estudo Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro (2019) realizado pela consultoria Ernest & Young (EY), encomendado pelo Instituto Brasileiro de Ética Comercial, constatou-se que

de 2011 a 2018 houve aumento anual de crédito tributário lançado pela RFB, e que o estoque de crédito tributário lançado é superior às receitas realizadas pela União, de modo que o recebimento deles seria suficiente para gerar superávit fiscal, posto que entre 2015 e 2018 houve déficit.

**Gráfico 3 – Comparativo entre Receitas Realizadas, PL e Estoque do contencioso fiscal**



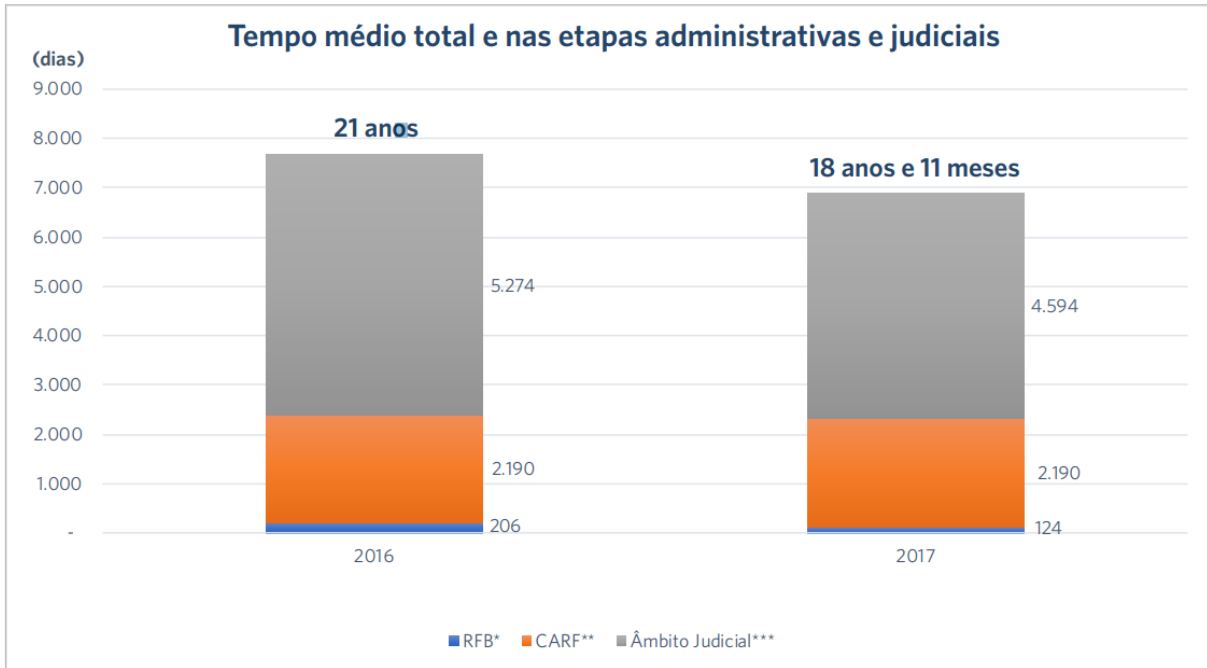
Notas: (\*) O valor das receitas foi composto por meio da soma das receitas correntes e das receitas de capital escrituradas em cada ano. (\*\*) O valor do patrimônio líquido utilizado foi o valor total publicado em cada um dos balanços. (\*\*\*) O valor do CT contencioso foi composto por meio da soma do CT contencioso com exigibilidade suspensa no âmbito da RFB e do CT Previdenciário e Não Previdenciário no âmbito da PGFN.

Fonte: Elaborado por EY (2019). Dados dos Balanços da União (2013 a 2018).

O que ocorre é que, havendo um grande montante de processos administrativos e judiciais envolvendo tais créditos, os valores lançados só podem ser recebidos após a conclusão dos litígios. De acordo com o estudo citado acima, a conclusão de um processo tributário no Brasil leva em média 18 anos e 11 meses, incluindo as fases administrativa e judicial.

Assim, boa parte do dinheiro devido aos entes federativos, que poderia ser utilizado para o financiamento de políticas públicas e investimento, deixa de ser recebido como resultado do enorme contencioso fiscal, que, por sua vez, resulta de um sistema tributário complexo e em constante mudança e que causa insegurança jurídica.

**Gráfico 4 – Tempo médio total e por etapa nos anos de 2016 e 2017**



Notas: (\*) Os valores correspondentes à RFB englobam a média de processos com prioridade máxima, das categorias “Acima de R\$ 15 milhões”, “Apresentação Fiscal para Fins Penais”, “Pedidos de Isenção (IPI/IOF)” e “Contribuinte diferenciado acima de R\$ 10 milhões”, presentes no Relatório Anual de Atividades de 2017 da RFB. (\*\*) Os valores correspondentes ao CARF referem-se ao tempo estimado para julgamento do estoque de processos (consideradas as turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Ordinárias e Extraordinárias), conforme informações contidas no endereço eletrônico do próprio órgão, publicadas em 2015, em decorrência da deflagração da operação Zelotes. As informações disponibilizadas indicam que o tempo estimado refere-se ao período após 2015, sem especificar o ano. (\*\*\*) Os valores correspondentes ao âmbito judicial englobam a média entre o tempo de tramitação dos processos pendentes na fase de conhecimento de 1º grau, na fase de execução de 1º grau, em 2º grau e nos tribunais superiores, considerados o âmbito federal e desconsiderados os âmbitos eleitoral, militar, estadual e trabalhista, conforme levantamento contido no relatório “Justiça em Números” de 2017 e 2018, elaborado pelo CNJ.

Fonte: Elaborado por EY (2019). Dados do CNJ, RFB e CARF (2016 e 2017)

## 1.2 A ZONA FRANCA DE MANAUS E SEUS BENEFÍCIOS FISCAIS

A Zona Franca de Manaus, como se conhece hoje, foi criada efetivamente pelo Decreto-lei nº 288 de 1967, no qual também são estabelecidos os benefícios fiscais concedidos, as condições para a concessão de tais benefícios, a criação da SUFRAMA e sua organização e atribuições, orçamento, regime financeiro e contábil.

Os benefícios fiscais concedidos à ZFM são de natureza extrafiscal, isto é, o tratamento tributário de seus fatos geradores não ocorre por uma mera razão orçamentária, com o objetivo de financiar o regular funcionamento da atividade estatal. Segundo Diego

Chaar (2024), “quando o Estado atribuiu função estritamente arrecadatária ao tributo, sem a finalidade de gerar comportamentos no sujeito passivo, encontra-se então diante da função fiscal do tributo”.

Entende-se, portanto, e em concordância com a doutrina predominante, que a caracterização da fiscalidade se dá em razão da intenção ao se instituir ou alterar alíquota de tributo, posto que “todo tributo tem esse efeito na economia, de estimular ou desestimular condutas, ainda que isso não seja conhecido ou desejado por quem o idealiza”, conforme argumenta Machado Segundo.

Já a extrafiscalidade, em sentido oposto, ocorre quando o legislador utiliza dessa faculdade de “estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais” (Bicalho, 2014).

O professor titular da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Amazonas, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (2022), conceitua o uso da função extrafiscal como uma ferramenta para “intervenção no domínio econômico ou social, disciplinando comportamentos com vistas à correção de situações sociais indesejadas e à condução da economia, sendo secundária a finalidade de simples arrecadação de recursos para o custeio de encargos públicos”.

Reconhece-se nesta faculdade do poder público a capacidade deste de influir nas ações dos indivíduos e, conseqüentemente, na economia por meio de imposições, restrições, estímulos etc. que são possíveis na esfera tributária. Tal faculdade é importante para que se possa influenciar os agentes econômicos de modo a contribuir com um dos objetivos estabelecidos no artigo 3º, inciso III da CF/88: “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Havendo o interesse do poder público em promover o desenvolvimento regional da Amazônia em razão de sua histórica marginalização, conforme exposto na introdução da presente monografia, de modo a assegurar uma maior soberania do território nacional e povoamento da região, é natural que o Estado utilize das ferramentas disponíveis para tentar amenizar a disparidade existente desta com as demais regiões, incluindo em tais ferramentas os regimes especiais de tributação.

Não obstante, as normas que regulamentam a Zona Franca citadas anteriormente foram também recebidas pela Constituição de 1988, pelo artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e estendido pelos artigos 92 e 92-A desta, de modo que as

características expressas nos dispositivos normativos citados anteriormente ficam protegidos do legislador ordinário.

Assim, faz-se possível compreender o caráter extrafiscal da instituição dos benefícios fiscais à Zona Franca de Manaus, advindos do interesse de realizar o desenvolvimento não apenas da cidade, mas de toda a Amazônia Ocidental, conforme disposto no Decreto-lei nº 356/1968, que atribui a ela os benefícios dispostos no DL 288/1967. Tendo sido feita a devida contextualização, pode-se compreender os principais instrumentos normativos que regulamentam a ZFM, em especial no que tange ao seu regime de tributação.

“Art.1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.”

Os incentivos fiscais federais concedidos à Zona Franca são, conforme doutrina do professor Carlos Alberto Ramos Filho (2022), divididos em quatro grupos conforme seus fatos geradores: “na entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM; na remessa de mercadorias nacionais para a ZFM; na saída de mercadorias produzidas na ZFM para qualquer ponto do território nacional; na exportação de mercadorias da ZFM para o exterior”

Esse tratamento ocorre, ainda partindo de um embasamento teórico, em razão de uma ficção jurídica atribuída à ZFM, que é a extraterritorialidade, na qual se atribui à região sob jurisprudência da SUFRAMA equivalência a um território estrangeiro, de modo que as entradas de mercadorias na Zona Franca têm o mesmo tratamento que uma exportação ao exterior, para fins fiscais, conforme disposto no Art.4º:

“Art.4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será, para todos os efeitos fiscais constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro, exceto a exportação ou reexportação de petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo para a Zona Franca de Manaus”

Não obstante, devido à aplicação dessa ficção jurídica, assegurada pelo Art.40 do ADCT, “qualquer lei isentiva ou concessiva de incentivo fiscal ou qualquer outro tratamento tributário diferenciado nas operações de exportação ou reexportação de mercadorias que

esteja no mesmo quadro de equivalência é automaticamente aplicável à ZFM”, conforme afirma Diego Chaar (2024).

No decreto-lei é estabelecido um dos pontos centrais dos benefícios da ZFM, conforme disposto no Art.3º, que é a isenção para a entrada de mercadorias estrangeiras dos impostos sobre importação (II) e sobre produtos industrializados (IPI), salvo exceções, conforme disposto no §1º do dispositivo.

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

“§ 1º Excetua-se da isenção fiscal prevista no caput deste artigo armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros, petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 3303 a 3307 da Nomenclatura Comum do Mercosul), se destinados exclusivamente a consumo interno na Zona Franca de Manaus ou se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico.”

No que tange às importações de mercadoria para a ZFM, dados os limites em razão da destinação conforme disposto no Art.3º, é importante ressaltar que, quando ocorre a reexportação ao exterior, são mantidas as isenções sobre o Imposto de Importação (§3º), o que não ocorre quando a mercadoria sai em destino a outro estado da federação. Neste caso, é cobrado o imposto sobre tal mercadoria, conforme disposto no Art.6º:

“Art.6º As mercadorias de origem estrangeira estocadas na Zona Franca, quando saírem desta para comercialização em qualquer ponto do território nacional, ficam sujeitas ao pagamento de todos os impostos de uma importação do exterior, a não ser nos casos de isenção prevista em legislação específica.”

Além das isenções citadas, há ainda outros benefícios que se somam a estes em razão da lógica da extraterritorialidade, atribuindo às entradas na ZFM benefícios relacionados à exportação. Assim, considerando, de modo geral, que as exportações são desoneradas, também são atribuídos à Zona Franca de Manaus os seguintes incentivos fiscais:

- Redução a zero do PIS/COFINS sobre mercadorias, insumos ou máquinas nacionais ou nacionalizadas;

- Redução a zero do PIS/COFINS-importação sobre insumos e máquinas para a indústria;
- Isenção do ICMS sobre mercadorias nacionais para consumo, industrialização;
- Manutenção dos créditos do ICMS para o fornecedor de matérias-primas, material secundário e de embalagem;
- Crédito presumido do ICMS para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus;
- Diferimento do ICMS na importação

Ao ser comercializada para fora da área da Zona Franca de Manaus, a produção fica sujeita ao pagamento do imposto sobre importação, havendo exceções, conforme disposto no Art.7º do decreto-lei. Há, contudo, benefícios para essas operações, resultando também nas seguintes desonerações:

- Isenção do IPI;
- Crédito presumido do IPI para o adquirente fora da Zona Franca de Manaus de insumos, bens intermediários, materiais de embalagem;
- Redução do II incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem;
- Alíquota zero do PIS/PASEP e da COFINS nas operações de suprimento entre indústrias da Zona Franca de Manaus;
- Redução das alíquotas do PIS/COFINS, a depender do regime de apuração das referidas contribuições.

A obtenção dos benefícios supracitados, contudo, está condicionada ao atendimento, conforme o Art.7º, ao “nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB)”, e às condições estabelecidas no seu §7º:

§ 7º A redução do Imposto sobre Importação, de que trata este artigo, somente será deferida a produtos industrializados previstos em projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa que:

I - se atenha aos limites anuais de importação de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, constantes da respectiva resolução aprobatória do projeto e suas alterações;

II – objective:

a) o incremento de oferta de emprego na região;

b) a concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;

- c) a incorporação de tecnologias de produtos e de processos de produção compatíveis com o estado da arte e da técnica;
- d) níveis crescentes de produtividade e de competitividade;
- e) reinvestimento de lucros na região; e
- f) investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico

Outra exigência específica para os produtores de bens de informática é o investimento de no mínimo 5% do faturamento bruto proveniente da comercialização desses bens no território nacional em Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação (PD&I), conforme disposto na Lei de Informática da Zona Franca de Manaus (Lei 8.387/1991). Tais investimentos devem, obrigatoriamente, ser realizados em qualquer dos Estados que integram a Amazônia Ocidental.

Além dos benefícios já mencionados, há benefícios na esfera estadual. Se a empresa tiver um projeto aprovado pelo Conselho de Desenvolvimento do Estado do Amazonas (CODAM), também poderá contar com a aplicação de crédito estímulo sobre o valor do ICMS. De modo geral, o montante de ICMS incidente sobre a importação de insumos é diferido para a fase de comercialização da produção, conforme disposto na Lei Estadual nº 2.826/2003.

Tal crédito estímulo pode resultar em uma redução de 55% a 100% do valor do ICMS devido, a depender da natureza do bem comercializado ou das suas condições de competitividade. Além disso, os investidores que buscam esses incentivos precisam cumprir contrapartidas exigidas pelo Governo do Estado do Amazonas, principalmente relacionadas a investimentos em Fundos e na Universidade do Estado do Amazonas.

Além disso, os empreendimentos considerados prioritários na Amazônia Legal podem apresentar projetos à Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM – para obter também os seguintes benefícios tributários:

- Redução Fixa do IRPJ - Incentivo fiscal às pessoas jurídicas titulares de projetos de implantação, modernização, ampliação ou diversificação de empreendimentos, protocolizados na Sudam, até 31/12/2023, com a redução de 75% (setenta e cinco por cento) do IRPJ, inclusive adicionais não-restituíveis, com fruição de dez anos;
- Isenção do IRPJ - Programa de Inclusão Digital - Incentivo às pessoas jurídicas titulares de projetos de implantação, modernização, ampliação ou diversificação de empreendimentos, protocolizados na Sudam, até 31/12/2023,

no prazo de 10 (dez) anos, para atividades de fabricação de itens inclusos no programa de inclusão digital;

- Reinvestimento de 30% do IRPJ - Incentivo Fiscal às pessoas jurídicas com empreendimentos em operação na Amazônia Legal, com o reinvestimento e 30% (trinta por cento) do Imposto devido, em projetos de modernização ou complementação de equipamento, com concessão até 31/12/2023 (SUDAM, 2023).

Por fim, é aplicável ainda aos empreendimentos da Amazônia Legal a isenção do Adicional do Frete para Renovação da Marinha Mercante para aqueles localizados na Amazônia Ocidental, ou seja, Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima.

### 1.3 A REFORMA TRIBUTÁRIA

Tendo sido feita a contextualização dos benefícios da Zona Franca de Manaus e compreendidas as principais críticas feitas de maneira geral ao modelo até então vigente de tributação, é possível fazer um apontamento com as principais mudanças que advêm do texto promulgado da Reforma no que diz respeito ao cumprimento do objetivo do presente trabalho.

Primeiramente, um ponto de importante destaque desta reforma é a proposição de uma mudança de caráter principiológico no STN. A Emenda adiciona ao artigo 145 o §3º, que aponta que “o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”, e também o §4º, ditando que “as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos”. Machado Segundo comenta sobre estes dispositivos:

“Os dois parágrafos ora inseridos na Constituição, com vigência já a partir da promulgação da EC 132/2023, veiculam típicos mandamentos de otimização, ou normas que determinam a promoção de fins, objetivos, propósitos, metas ou um ‘estado ideal das coisas’, sem indicar os meios a tanto necessários. São princípios, na definição de Robert Alexy. Isso não quer dizer que sejam meros enfeites, destinados a adornar o texto constitucional. Devem ser seguidos na máxima medida do que for factualmente e juridicamente possível. Ou seja: apenas limitações relacionadas à impossibilidade factual, ou à necessidade de se respeitarem outras normas que devem ser conciliadas com essa. Não estão neste rol a falta de interesse ou vontade do legislador e das autoridades fazendárias.”

Neste sentido, é importante destacar que, como ocorre em toda aplicação de princípios na Teoria do Direito, por vezes é necessária ponderação para decidir quando um princípio deve prevalecer sobre outro para fins da legislação tributária.

Por exemplo, há casos em que dois ou mais princípios estarão em conflito, como no caso da aplicação do IPVA. Se considerado o princípio da defesa do meio ambiente, dever-se-ia tributar mais pesadamente veículos que poluem mais, em benefício dos veículos elétricos ou híbridos, por exemplo. Ocorre que é possível avaliar o caso sob a aplicação do princípio da atenuação de efeitos regressivos, contexto no qual se deveria taxar mais pesadamente veículos mais caros em benefício do contribuinte de menor poder aquisitivo. Surge então uma contradição de princípios, dada a realidade material em que veículos elétricos e híbridos são mais caros que veículos antigos movidos a combustíveis derivados do petróleo, que são vendidos no mercado de usados, por exemplo, e que naturalmente poluem mais.

Assim, é importante pontuar que será atribuição do legislador debater esses casos específicos de aplicação dos princípios constitucionais quando em seu papel de legislar. Contudo, é importante a compreensão de tais princípios para ter melhor entendimento das mudanças apresentadas pela emenda à Constituição.

Uma delas, em especial, é apresentada no Art.43, que trata da faculdade da União de atuar em prol do desenvolvimento e redução das desigualdades regionais. A Emenda adiciona o §4º, que confere aos incentivos sobre tributos federais cedidos pela União para este fim o imperativo de que, sempre que possível, eles deverão considerar “critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono”,

Partindo para as mudanças no modelo de tributação em si, talvez principal aspecto proposto pela emenda é a adoção do modelo de imposto sobre valor agregado (IVA), que irá substituir os impostos sobre consumo de bens e sobre serviços das esferas federais, estaduais e municipais. Surge, assim, a problemática de como esse modelo seria implantado, considerando o modelo federativo brasileiro, no qual cada ente federativo tem impostos sob sua competência e possui autonomia para regulamentá-los.

Para sanar a problemática, tratou-se de implementar o IVA dividindo-o em dois tributos de características e funcionamento idênticos, o que se chamou de IVA-dual. Os tributos criados, dessa forma, são: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que irá substituir o ISS (municipal) e o ICMS (estadual); e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que irá substituir os tributos federais sobre consumo, como o PIS, a COFINS e o IPI.

A ideia é que ambos deverão se comportar como um só e obedecendo às mesmas regras, conforme disposto no Art. 149-B, relativamente a: fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses

de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; regras de não cumulatividade e de creditamento. Não obstante, os tributos deverão funcionar, em regra geral, da mesma forma em todo o território nacional, o que deveria atenuar a grande complexidade do STN.

Assim, tanto o IBS quanto a CBS incidirão, nos termos da Constituição, sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, inclusive sobre suas importações, e não incidirão sobre as exportações, sendo assegurados aos exportadores os créditos tributários das operações citadas anteriormente.

Terão legislação única e uniforme em todo o território nacional, sendo que cada ente federativo poderá fixar sua própria alíquota por meio de lei específica, e não serão objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, salvo em hipóteses previstas na CF.

De modo geral, ambos serão não cumulativos, salvo em algumas exceções previstas na Constituição, e não integrarão suas próprias bases de cálculo, ou seja, serão calculados “por fora” do preço do produto, resolvendo

O IBS, criado no Art. 156-A da Constituição, tem algumas particularidades, que residem no fato de ser um tributo que deverá substituir os impostos de ambas as competências estaduais e municipais, atendendo a uma nova categoria que o define quanto à sua competência. É, assim, descrito pela Emenda como um “Imposto de Competência Compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios”.

Desse modo, cada um destes entes federativos estabelecerá por meio de lei específica suas alíquotas, e o Senado irá, por meio de resolução, fixar uma alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo. Os Estados, Distrito Federal e Municípios poderão ainda, conforme disposto no §10 do artigo citado no parágrafo anterior, optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência, de modo que, sempre que houver nela alteração, os respectivos entes alterarão automaticamente suas alíquotas.

É, contudo, importante destacar valor do imposto cobrado, conforme disposto no Art.156-A, §1º, VII, será a somatória das alíquotas do Estado e do Município de **destino** da operação. Tal disposição contrasta com o modelo atual de cobrança, que é feito na origem da operação, e tal mudança foi feita com o intuito de atenuar a “guerra fiscal” que existe no cenário atual.

A Emenda cria ainda, por meio do Art. 156-B, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, que ficará responsável pelas seguintes atribuições:

- “I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;
- II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;
- III - decidir o contencioso administrativo.”

Vale destacar ainda o §6º do mesmo dispositivo, que diz:

“§ 6º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos.”

Assim, o Comitê Gestor do IBS será um órgão fundamental que deverá contribuir de modo a tornar bem-sucedido o objetivo do IVA-dual de uniformizar as diretrizes do tributo em todo o território nacional e o entendimento da sua aplicação, resultando em maior simplificação do STN. Não obstante, o Comitê Gestor terá representação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, que também farão seu controle externo, a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto.

Outra mudança significativa que surge da Emenda é a forma como será substituído o IPI. Enquanto a sua atribuição meramente fiscal, que é tributar o produto industrializado enquanto fato gerador, será englobada pela CBS, sua função extrafiscal, de incentivar ou desincentivar o consumo de algumas categorias de produtos em dadas circunstâncias, passará a ser realizada pelo Imposto Seletivo (IS).

Este imposto, conforme disposto no Art. 153, VIII, terá como fato gerador a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar”. Assim, o texto constitucional estabelece as seguintes diretrizes para o IS:

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do caput deste artigo:

- I - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;
- II - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;
- III - não integrará sua própria base de cálculo;
- IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;
- V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;

VI - terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem;

VII - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.

Vale destacar que os tributos referidos no inciso IV são, respectivamente, o ICMS, o ISS, o IBS e a CBS. Ou seja, ao contrário do IBS e da CBS, será considerado o valor do Imposto Seletivo para calcular a si próprio e aos tributos supracitados, o que deverá intencionalmente onerar ainda mais o produto final, desestimulando seu consumo. Devem entrar no rol do fato gerador do IS produtos como bebida alcoólicas, cigarros, combustíveis fósseis e outros produtos cuja matéria prima ou o produto final tragam algum prejuízo a quem consume ou ao meio ambiente, ou seja, à sociedade como um todo.

Um ponto que vale a pena ser destacado quanto aos tributos criados pela Reforma Tributária, os quais foram discorridos sobre ao longo deste capítulo, é o disposto no Art. 155, §3º, que é alterado pela Emenda. O texto constitucional anterior estabelecia que somente o ICMS, o Imposto sobre Importação e o Imposto sobre Exportação poderiam incidir sobre as operações com derivados do petróleo, combustíveis e minerais do País. A partir da EC, inserem-se também nesse rol o IBS e IS, este último excetuado em caso de exportação ao exterior.

De maneira geral, o IBS, a CBS e o IS, bem como o Comitê Gestor do IBS serão criados e regulamentados por meio de lei complementar, sendo que as alíquotas tanto da CBS quanto do IS terão suas alíquotas fixadas por meio de lei ordinária.

Para a implementação do IVA-dual, haverá um período de transição de aproximadamente 10 anos, nos quais haverá existência concomitante de ambos os modelos de tributação, o antigo (com ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS e suas regras) e o novo (com o IBS e a CBS), que, ao fim da transição, deverá substituir completamente os antigos tributos. A EC 132/2023 também dispõe de como se dará o processo de transição.

Conforme disposto no Art. 125 do ADCT, em 2026 serão criados os dois novos impostos com alíquotas iniciais de 0,9% para a CBS e 0,1% para o IBS, sendo que o §4º dispõe que nesse ano “os sujeitos passivos que cumprirem as obrigações acessórias relativas aos tributos referidos no caput poderão ser dispensados do seu recolhimento, nos termos de lei complementar”.

Assim, a transição começa efetivamente, a partir do ano de 2027, conforme Art. 126 do ADCT, estabelecendo a regra geral que passarão a ser cobrados a CBS e o IS, e extinguindo o

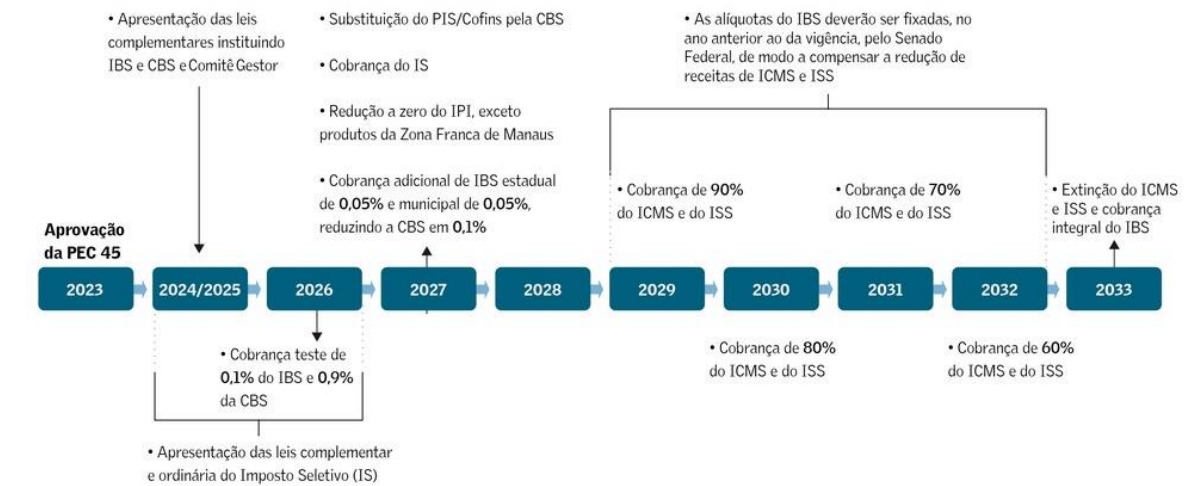
PIS e a COFINS. O IPI, a partir desse ano também terá sua alíquota reduzida a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar.

Entre 2029 e 2032, haverá o período de coexistência entre o IBS e os ICMS e ISS, de modo que em 2029 será cobrado 90% da alíquota dos dois últimos tributos e 10% proporcional de IBS, e a cada ano que passar irá haver a redução de 10% do ICMS e ISS e equivalente aumento do IBS, até que em 2033 os referidos impostos estadual e municipal serão completamente extintos, restando apenas o IBS. O período de transição supracitado pode ser ilustrado conforme abaixo:

### Gráfico 5 – Período de Transição da Reforma Tributária

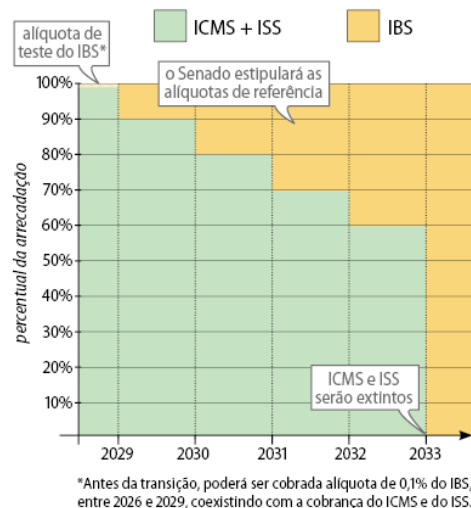
#### Linha do tempo

Acompanhe o passo a passo para a implementação da reforma tributária



Fonte: Revista Valor, 2023

### Gráfico 6 – Transição do IBS



Fonte: Agência Senado, 2023

## **CAPÍTULO 2 – A REFORMA TRIBUTÁRIA E A ZONA FRANCA DE MANAUS**

Com os debates sobre a reformulação do modelo de tributação sobre bens e serviços, surgiu a necessidade de se debater a respeito do modelo da Zona Franca de Manaus, cujas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais foram assegurados constitucionalmente até o ano 2073, por meio dos artigos 40, 92 e 92-A do ADCT.

Segundo o modelo proposto, o IBS e a CBS deveriam ter caráter neutro, e deveria ser aplicado de maneira uniforme em todo o território, sem a possibilidade de os Estados e Municípios realizarem algum tipo de incentivo fiscal ou práticas diferenciadas de aplicação dos tributos. Contudo, a aplicação indistinta do princípio da neutralidade, levando ao tratamento irrestritamente igual e imparcial entre os diferentes entes federativos, levaria ao aprofundamento das distorções econômicas provocadas pelas desigualdades regionais.

Assim, surgiu a necessidade de, por meio de instrumentos da Emenda, garantir os diferenciais competitivos da ZFM, que, em razão dos benefícios fiscais, têm papel importantíssimo no desenvolvimento socioeconômico e na geração de empregos locais.

### **2.1 REGIME DIFERENCIADO**

A manutenção das vantagens competitivas da Zona Franca de Manaus, bem como de todas as áreas de livre comércio existentes até o dia 31 de maio de 2023, foi garantida por meio do dispositivo constitucional no artigo 92-B do ADCT.

Neste, o legislador estabelece que as leis que instituirão o IBS e a CBS, em substituição do ISS, ICMS e PIS/COFINS, que serão extintos, “estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo” tanto do Polo Industrial de Manaus quanto das ALC, acrescentando ainda no §1º que, para tal finalidade, “serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros”.

O §5º do mesmo artigo estabelece que, para assegurar que os dispositivos infraconstitucionais reguladores dos dois novos tributos mantenham o caráter competitivo dos casos citados no caput, não se aplicaram às suas normas reguladoras a regra geral disposta nos

incisos III e IV do caput do art. 149-B da Constituição, acrescentado pela Emenda. Ou seja, a partir deste instrumento constitucional, para a Zona Franca de Manaus e as ALC, o IBS e a CBS não terão a necessidade de obedecerem às mesmas regras quanto a “regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação” e “regras de não cumulatividade e de creditamento”, que assegura que tais regiões terão autonomia para conceder benefícios fiscais.

O legislador infraconstitucional poderá, portanto, regulamentar os referidos tributos de modo que poderão se comportar de maneiras diferentes, em casos especificados na lei, no que se refere às regras sobre regimes especiais e sobre a constituição de créditos tributários nas operações envolvendo bens e serviços naquelas áreas sob jurisdição da SUFRAMA, visando a manutenção da competitividade do modelo da ZFM.

No que se refere ao IPI, como citado anteriormente, o artigo 126, inciso III, alínea “a” do ADCT dispõe que a partir de 2027 o IPI terá sua alíquota reduzida a zero, “exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar”. É importante observar que, para os casos nos quais na produção haja incidência do IPI, este não incidirá de forma cumulativa com o Imposto Seletivo, conforme a alínea “b” do mesmo artigo.

Desse modo, até o fim do ano fiscal de 2026, o IPI continuará sendo aplicado a todos os produtos industrializados fabricados fora da Zona Franca de Manaus. Com a implementação do novo sistema tributário, em 2027, o imposto será zerado para os bens industriais que não são produzidos na ZFM. Assim, caso um produto fabricado em qualquer outro estado da federação tenha produção também no PIM, será aplicado o IPI a tal produto, mantendo a isenção do tributo ao produto de fabricação manauara como forma de preservar sua competitividade.

## 2.2 ALTERNATIVAS PARA O DESENVOLVIMENTO REGIONAL

A perda de competitividade do modelo da ZFM é uma preocupação do legislador, tendo em vista os prováveis impactos da substituição do modelo tributário nas vantagens oferecidas às empresas que lá se instalarem, bem como para todos os estados da Amazônia Ocidental e Amapá, que deverão ter suas arrecadações impactadas pela transição. Não obstante, tais problemáticas citadas também tendem a impactar o desenvolvimento local, agravando ainda mais as desigualdades regionais.

Assim, ao texto da Emenda foi acrescida a instituição de três fundos de desenvolvimento regional, um com a finalidade de promover a atenuação das desigualdades regionais em âmbito geral, e de dois fundos visando os desenvolvimentos do estado do Amazonas e dos estados da Amazônia Ocidental e do Amapá.

O primeiro fundo citado, de caráter nacional, é instituído pelo art. 159-A. O dispositivo estabelece o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais. Para isso, a União entregará recursos aos Estados e ao Distrito Federal, destinados: à realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura; ao fomento de atividades produtivas com grande potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e à promoção de ações voltadas ao desenvolvimento científico, tecnológico e à inovação.

Já os outros dois fundos foram instituídos pelo art. 92-B do ADCT, nos seguintes termos:

§ 2º Lei complementar instituirá Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.

§ 3º A lei complementar de que trata o § 2º:

I - estabelecerá o montante mínimo de aporte anual de recursos ao Fundo, bem como os critérios para sua correção;

II - preverá a possibilidade de utilização dos recursos do Fundo para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário decorrentes da instituição dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal.

§ 4º A União, mediante acordo com o Estado do Amazonas, poderá reduzir o alcance dos instrumentos previstos no § 1º, condicionado ao aporte de recursos adicionais ao Fundo de que trata o § 2º, asseguradas a diversificação das atividades econômicas e a antecedência mínima de 3 (três) anos.

[...]

§ 6º Lei complementar instituirá Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação desses Estados na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação de suas atividades econômicas.

§ 7º O Fundo de que trata o § 6º será integrado pelos Estados onde estão localizadas as áreas de livre comércio de que trata o caput e observará, no que couber, o

disposto no § 3º, I e II, sendo, quanto a este inciso, considerados os respectivos Estados, e no § 4º.

## 2.3 ICMS E IBS NA ZONA FRANCA DE MANAUS

No que se refere à instituição do IBS, visando a manutenção do diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus, a sua lei instituidora deverá observar algumas prerrogativas que a ZFM possui com relação ao ICMS, tendo em vista o disposto no dispositivo do art. 92-B do ADCT,

Com relação às remessas de mercadorias enviadas ao PIM, vale destacar que, em função da ficção da extraterritorialidade, o IBS não deverá incidir sobre tais remessas, dado que as exportações estão isentas do imposto, nos termos do art. 156-A, §1º, inciso III da CF. Dever-se-á observar como serão tratados os créditos presumidos pela lei instituidora no caso dessas operações, dado que, de acordo com o dispositivo mencionado, é assegurado aos exportadores “a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço”. Tal dispositivo entra em conflito com o disposto no §7º do mesmo artigo, dispondo que:

§ 7º A isenção e a imunidade:

I - não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes;

II - acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, inclusive em relação ao inciso XI do § 1º, quando determinado em contrário em lei complementar.

Assim, o legislador deverá estabelecer na lei instituidora do IBS e da CBS como serão tratados os créditos tributários das operações envolvendo remessas de mercadoria para a Zona Franca e saindo dela.

Outro ponto de atenção é com relação à concessão de crédito estímulo. De acordo com a política atual de concessão de crédito estímulo, as indústrias fabricantes de bens intermediários e bens de consumo instaladas no PIM podem ser contempladas com um crédito presumido de ICMS, variando entre 55% e até 100%, dependendo do tipo de produto, nos termos da lei estadual do nº 2.862 de 2003 e da lei de informática da SUFRAMA (lei nº 8.387/91). A lei que instituir o IBS deverá contemplar as referidas concessões de crédito estímulo, de modo a garantir a concessão de crédito presumido aos produtores na região, podendo também manter as contrapartidas das suas concessões.

Por fim, outra prerrogativa que deverá ser observada pelo legislador é quanto à possibilidade de o estado do Amazonas conceder benefícios fiscais sem a necessidade de deliberação do CONFAZ. Isso porque, de acordo com a LC 24/1975, os estados estão submetidos à deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária para que possam realizar a concessão de benefícios de ICMS, excetuado o Amazonas, quando da concessão de benefícios “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”.

Assim, ao regulamentar o IBS, o legislador deverá manter a referida prerrogativa, de modo que o estado do Amazonas poderá conceder benefícios às indústrias instaladas no Polo Industrial de Manaus sem prévia deliberação do Comitê Gestor do IBS, assegurada pela prerrogativa disposta no §5º do Art. 92-B do ADCT.

## **CAPÍTULO 3 – IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA ZONA FRANCA DE MANAUS**

### **3.1 COMPETITIVIDADE DA ZONA FRANCA DE MANAUS E O PLP 68/2024**

Apesar de já se ter discorrido extensivamente ao longo desta monografia as principais inovações advindas do texto da Emenda Constitucional 132/2023, o que há de se esperar no que tange os efeitos da Reforma sobre a ZFM está relacionado com a sua regulamentação, que, em outubro de 2024, estava tramitando no Senado, após aprovação na Câmara dos Deputados do Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 (PLP 68). Assim, faz-se importante a análise do projeto de lei no que se refere às mudanças sobre os benefícios fiscais do PIM, que são tratadas nos artigos 438 a 453.

Um dos principais impactos se dá na forma como será mantido o IPI, que é objeto de alguns dos mais importantes instrumentos de incentivos fiscais praticados em prol da ZFM. Conforme a EC 132/2023, o imposto será mantido em outros locais da federação para produtos que tenham fabricação no PIM, enquanto os fabricados neste teriam suas alíquotas zeradas. Contudo, de acordo com o Art. 450 do PL, o que se espera é que o imposto só permaneça apenas nos casos em que o produto tenha industrialização (isto é, o PPB) na ZFM até 31 de dezembro de 2023 e alíquota igual ou superior a 6,5%.

Desse modo, todos os produtos com igual fabricação em outras regiões do Brasil que tenham alíquota inferior a 6,5% após a promulgação da lei, ou que vierem a ter fabricação posteriormente no PIM não terão qualquer incentivo de IPI no Polo. Excetuam-se a esta regra os produtos de informática, que terá sua alíquota mantida, conforme §2º do mesmo artigo, e os bens sem produção similar em território nacional, que poderão ter suas alíquotas fixadas pelo poder Executivo Federal em até 30%, de acordo com o Art. 451.

Assim, no que se refere às mudanças no IPI, partindo do princípio de que elas se mantenham no texto final do PL, o que se deve observar é uma diminuição da atratividade da Zona Franca para investimentos em novos produtos, tendo em vista a manutenção da alíquota do imposto somente para produtos que já tenham PPB até o marco de dezembro de 2023 e cuja alíquota seja não inferior a 6,5%. Tal medida tende a “engessar” o modelo, mantendo a tendência das empresas instaladas no PIM continuarem a produzir apenas os bens já fabricados.

Apesar da exceção conferida aos bens de informática e demais produtos sem similar produção nacional, o que deve privilegiar bens de maior grau de sofisticação produtiva, tal tendência dependerá também de atuação estatal no sentido de promover política industrial na região, buscando substituir a necessidade de importação de bens tecnológicos por bens de produção nacional, preferencialmente por projetos que tragam transferência de tecnologia.

Partindo para a análise das particularidades do IBS e da CBS na Zona Franca, deve-se compreender os diferentes instrumentos que constam no PLP 68, a começar por seus tratamentos na entrada de bens (finais e intermediários) para as indústrias localizadas no PIM.

Nos termos do Art. 441, “fica suspensa a incidência do IBS e da CBS na importação de bem material realizada por indústria incentivada para utilização na Zona Franca de Manaus”. De acordo com o mesmo artigo, a suspensão se converte em isenção no caso de: o bem ter sido consumido ou incorporado no processo produtivo; após permanecer 48 meses no ativo imobilizado do estabelecimento do adquirente (incentivo na aquisição de bens de capital).

Já no que se refere à entrada na ZFM de bens industrializados de origem de outro ente da federação, o IBS e a CBS terão suas alíquotas zeradas, permitindo a apropriação e utilização dos créditos relativos às operações anteriores, conforme consta no Art. 442.

Ainda no que diz respeito às operações de que trata o Art. 442, ao contribuinte que adquirir bem industrializado de origem nacional será concedido crédito presumido de IBS, sendo a alíquota calculada com base na origem da operação: 7,5% no caso de bens provenientes das regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo; e 13,5% no caso de bens provenientes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Com relação às remessas de mercadorias dentro da Zona Franca, as operações entre duas indústrias incentivadas na ZFM terão suas alíquotas zeradas, permitindo apropriação de créditos relativos às operações anteriores. No caso das compras de bens intermediários por indústrias de bens finais nas quais ambas as partes se localizem no PIM, é concedido também crédito presumido de 7,5%. Não obstante, na saída dos bens industrializados no PIM para o estado do Amazonas, incidirá o IBS com alíquota equivalente a 70% da alíquota padrão do estado.

Contudo, a principal mudança nos incentivos fiscais é a política de crédito estímulo, que, como citado anteriormente nesta monografia, está relacionada à concessão de créditos presumidos de ICMS em diferentes faixas, com base na categoria do bem. Atualmente, são concedidos créditos em faixas que variam entre 55% e 100% de dedução do imposto apurado,

com base na tipologia do bem. De acordo com o PLP 68/2024, com o IBS ocorrerá a redução dos estímulos a 2/3 do percentual atual, com base no Art. 447, distribuídos da seguinte forma:

Art. 447. Ficam concedidos à indústria incentivada na Zona Franca de Manaus créditos presumidos de IBS e de CBS relativos à operação que destine ao território nacional bem material produzido pela própria indústria incentivada na referida área nos termos do projeto econômico aprovado, exceto em relação às operações previstas no art. 444.

§ 1º O crédito presumido de IBS de que trata o caput será definido de forma a equivaler a dois terços do valor calculado mediante a aplicação dos seguintes percentuais sobre o imposto apurado:

- I – 55% (cinquenta e cinco por cento) para bens de consumo final;
- II – 75% (setenta e cinco por cento) para bens de capital;
- III – 90,25% (noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) para bens intermediários; e
- IV – 100% (cem por cento) para bens de informática.

Ou seja, invariavelmente, no envio de remessas de mercadorias da Zona Franca para outras partes do território nacional, ocorrerá uma perda de 1/3 dos benefícios relacionados ao aproveitamento de créditos presumidos, o que representa uma redução significativa.

Somado a esses créditos estímulos de IBS, o projeto de lei também estipulou a concessão de crédito presumido de CBS nos seguintes termos:

§ 2º O crédito presumido de CBS de que trata o caput será calculado mediante aplicação dos seguintes percentuais sobre o valor da operação registrado em documento fiscal idôneo:

- I – 6% (seis por cento) na venda de produtos cuja alíquota de IPI tenha sido reduzida a zero, nos termos do art. 450; ou
- II – 2% (dois por cento) nos demais casos.

Desse modo, pode-se observar que, como uma tentativa de compensar as perdas relacionadas aos de incentivos de IPI citadas anteriormente, o legislador estabelece um acréscimo de 4% de crédito presumido de CBS aos adquirentes nacionais de produtos da ZFM.

Contudo, um dos principais problemas identificados está no texto do parágrafo único do Art. 448, que estabelece um prazo de seis meses para o aproveitamento dos créditos de IBS e CBS citados, extinguindo-se após esse período o direito de utilização desses benefícios tributários. Tal decisão representa um especial risco aos produtos que, por suas características, têm produção sazonal e para as atividades da ZFM, devido às características da região, que

enfrenta anualmente enchentes e estiagens, que têm se agravado anualmente em razão das mudanças climáticas, inviabilizando a operação logística de forma linear e constante, levando a possíveis perdas consideráveis de créditos presumidos adquiridos.

Somado a isso, existe ainda outra problemática nos créditos presumidos de IBS e CBS, que reside no fato de que estes serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL, o que deve resultar em uma redução dos benefícios concedidos de fato em 15%.

Assim, observa-se que, do modo como está, o projeto de lei instituidora do IBS, da CBS e do IS geram preocupações significativas em razão de uma provável redução dos incentivos fiscais e um perigo para a região, que poderá ver um engessamento do modelo e uma diminuição dos investimentos na produção de novos bens e da diversificação e melhora sofisticada produtiva da região, que são fatores que costumam trazer desenvolvimento socioeconômico regional em razão do incremento das cadeias produtivas e do aumento dos salários, devido à maior especialização da mão de obra.

A mudança no local da cobrança do IBS e da CBS, premissa da Reforma Tributária na intenção de acabar com a guerra fiscal, acaba por também trazer impactos em razão da diminuição da capacidade do estado do Amazonas de conceder benefícios fiscais. A partir do novo modelo, os benefícios estarão menos relacionados à redução dos custos de aquisição dos bens da Zona Franca em razão de uma alíquota mais competitiva, passando a depender mais do barateamento das operações para as empresas situadas no PIM, manutenção do IPI aos produtos que competem com os que lá são fabricados e uma política rebaixada de concessão de créditos presumidos.

Por fim, um outro possível impacto que se pode esperar, este não restrito à Zona Franca de Manaus, é com relação ao encarecimento geral dos serviços em razão da alíquota do IBS, que será consideravelmente maior que a média do ISS. Isso deve ocasionar não apenas as despesas com reparos e manutenções, mas também deve representar um aumento no custo da mão de obra terceirizada, em especial na Zona Franca.

### 3.2 IMPACTOS CONTÁBEIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

A implementação de um novo modelo de tributação e o período de transição, no qual haverá a existência concomitante de dois modelos, há de provocar impactos para fins de

planejamento e operacionais na contabilidade, e isso ocorrerá em todo o Brasil e também na Zona Franca de Manaus.

Entrevistada para a presente monografia, a doutora Cleide Barreto Matheus, contadora, advogada tributarista e vice-presidente da seção regional Norte da Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (FENACON) também mencionou o período de transição como uma das principais preocupações no que diz respeito aos impactos práticos da Reforma no dia a dia das empresas, posto que “as empresas terão que conviver com dois sistemas de tributação, o atual e o novo, com novas apurações”.

Ela pontua ainda que “haverá também mais obrigações acessórias decorrentes dos novos tributos, além da continuação das já existentes. Tudo isso exigirá controles mais rigorosos para apurações e controles de créditos e débitos tributários”. No que diz respeito ao planejamento a esse período de transição, afirma que:

“A transição começará em 2026, com a instituição gradual do IBS e da CBS. Em 2027 começará a cobrança da CBS, com a extinção do PIS e da COFINS. De 2029 a 2032, deverá ser a transição do ICMS e do ISS para o IBS, via aumento gradual da alíquota do IBS e redução gradual das alíquotas do ICMS e do ISS. Dessa forma, as empresas deverão atender a requisitos legais dos tributos atuais e dos novos, com mudanças de carga tributária, com aumento de custo para alguns setores, que impactarão na competitividade das empresas. Assim sendo, as empresas precisam realizar um replanejamento de muitos pontos das cadeias de negócios durante o período de transição e revisão de processos internos.

Para as empresas do Polo Industrial de Manaus, esse planejamento precisa ser mais acurado, uma vez que implica em probabilidade de diminuição dos incentivos fiscais, já que terão novos cálculos para apuração dos tributos incentivados. Isso implica em uma reavaliação da manutenção das plantas no Polo Industrial de Manaus, levando em conta que a ZFM fica distante dos grandes centros de consumo, em uma área de difícil acesso e as empresas aqui instaladas enfrentam uma logística bem mais difícil do que as de outras empresas instaladas em outros Estados brasileiros.”

Fazendo um balanço relacionado aos prováveis impactos da Reforma, a doutora Cleide Barreto cita como principais desafios: Período de transição muito longo; aumento de carga tributária para alguns setores; perdas relacionadas ao fim de incentivos fiscais; necessidade de configuração das novas regras fiscais nos ERPs; necessidade de investimentos em treinamentos e capacitação de pessoal; necessidade de investimentos em tecnologia.

Ela afirma também que é difícil afirmar se os pontos positivos propostos com a Reforma Tributária realmente se confirmarão, mas o que se pode esperar como possíveis efeitos positivos são: Simplificação na cobrança dos tributos; redução da burocracia; simplificação do cumprimento das obrigações acessórias; aumento da eficiência na arrecadação; melhorar a competitividade das empresas; diminuição da guerra fiscal. Finaliza afirmando que “após passado o período de transição e se esse período não se prolongar, além do que está previsto, talvez tenhamos a fase de benefícios”.

Por fim, vale destacar que será importante o acompanhamento, por parte dos profissionais de contabilidade, dos órgãos legisladores estaduais, municipais e federais, bem como dos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e dos Conselhos de Contabilidade, além de órgãos como o Comitê Gestor do IBS, para fins de ter melhor compreensão das obrigações acessórias e do entendimento quanto à aplicação das normas de apuração e creditamento dos tributos, para evitar eventuais multas e litígios.

### 3.3 IMPACTOS SOBRE A ARRECADAÇÃO DO AMAZONAS

Uma das principais preocupações levantadas devido à Reforma é sobre a arrecadação do Estado do Amazonas, tendo em vista que o recolhimento do ICMS é a principal fonte de financiamento de todos os estados da federação, incluindo o Amazonas. Com o fim do ICMS esperado para 2033 e sua substituição progressiva pelo IBS, que, ao contrário do ICMS, terá seu recolhimento no local de destino da operação.

Conforme exposto anteriormente na presente monografia, a indústria representa uma parcela relevante do PIB do estado, de modo que no 1º semestre de 2024, de acordo com relatório publicado pela Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Ciência, Tecnologia e Inovação (Sedecti/AM) com base nos dados do IBGE, representou 32,81% do produto do estado, sendo que aproximadamente 60% da produção industrial está basicamente concentrada em três subsetores de atividade: bens de informática (23,78%), duas rodas (18,74%) e eletroeletrônicos (17,8%) (dados publicados pela SUFRAMA considerando a produção de janeiro a março de 2024).

Contudo, tendo em vista a característica da ZFM de ser um provedor de bens e insumos para outras regiões, espera-se que haja uma grande perda na arrecadação do estado, uma vez que este deixará de recolher os tributos sobre parte considerável de seu produto.

Além disso, as operações que continuarão tributadas pelo IBS, no que se refere à Zona Franca, terão em boa parte isenção ou redução a zero da alíquota, resultando em uma perda, na prática, da capacidade do estado de se financiar. Entrevistado para a realização da presente monografia, o advogado tributarista Carlos Renner comenta:

“Isso significa que o Estado do Amazonas deixará de arrecadar bastante, pois a maior parte do que é produzido na Zona Franca de Manaus é comercializado para fora do Estado – o que significa que, com o tempo, essa arrecadação do Imposto (IBS) será feita em favor do local de destino da operação. Essa é uma realidade de Estados que são grandes produtores e municípios que abrigam grandes prestadores de serviços, porém não concentram o grupo de consumidores na mesma localidade. Toma-se como exemplo municípios que concentram operações de prestações de serviços de instituições financeiras (bancos). Os serviços são prestados de um único local, que arrecada todo o ISSQN (tributo municipal sobre serviços) atualmente. Ainda que os clientes estejam espalhados pelo Brasil. Com a Reforma Tributária, essa arrecadação será progressivamente transferida para os destinos desses clientes/consumidores.”

Essa conjectura leva a crer que, na hipótese de o Amazonas conseguir desenvolver sua indústria, tornando-se um grande provedor nacional de manufaturados e outros bens, como ocorre com as motocicletas, mais o estado deixaria de arrecadar e maior seria a dependência de compensação pelos fundos federais. Tal situação já era esperada pelo legislador infraconstitucional, de modo que, ainda na Emenda foi estipulada a criação do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais, como forma de compensar aos estados a perda de arrecadação relativa ao ICMS entre os anos de 2029 e 2032.

Não obstante, tendo em vista a maior preocupação com a perda de arrecadação no estado do Amazonas e demais regiões sob a jurisdição da SUFRAMA, ao Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas foi facultada a possibilidade de utilização para compensação de eventual perda de receita pelo estado.

De fato, é difícil mensurar quantitativamente o impacto de fato na arrecadação e no orçamento do Amazonas, principalmente considerando o fato de que, enquanto estava sendo elaborado o presente trabalho, ainda não havia sido aprovada a lei regulamentadora da Reforma, mas a provável perda de arrecadação pode ser um fator de risco tanto na capacidade do poder estadual de realizar políticas públicas quanto mesmo de financiar a educação superior, mais especificamente a Universidade do Estado do Amazonas, que é financiada pela

principalmente por meio da arrecadação do ICMS, e também através de mecanismos como a exigência de contrapartidas, por parte das empresas, de investimento na universidade.

Vale ressaltar que no PLP 68, ainda em tramitação no momento da elaboração da presente monografia, é estipulada a possibilidade de o Estado do Amazonas instituir contrapartidas financeira a partir de 2033, semelhante às atuais, de 1,5% calculada sobre o faturamento das empresas, iniciando com o equivalente a 0,15%, com acréscimo à razão de 1/45 (um quarenta e cinco avos) a cada ano, a partir de 2033 até 2077.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após se discorrer sobre as principais inovações na legislação tributária promovidas pela Emenda Constitucional 132/2023, bem como as mudanças no que se refere à legislação atual sobre os benefícios na Zona Franca de Manaus e sobre a proposta de regulamentação da Reforma Tributária pelo PLP 68, é importante ressaltar que o presente trabalho não se propôs a fazer uma previsão sobre como será o futuro da ZFM, do Amazonas e de Manaus após a conclusão do período de transição da Reforma, mas sim tratar dos possíveis impactos das mudanças sobre a competitividade do PIM e a efetividade do programa da Zona Franca em promover redução das desigualdades regionais.

Apesar da análise da Emenda e do projeto de lei, o que se pode afirmar com certeza é que apenas após concluída a regulamentação, passado o período de transição e a substituição completa dos impostos atuais sobre consumo pelo IBS, CBS e IS será possível ter real dimensão dos impactos que a Reforma trouxe para a ZFM e seus efeitos socioeconômicos.

É possível também, fazendo uma análise qualitativa das inovações advindas da Emenda, afirmar que as mudanças propostas pela Reforma estão aquém de atender uma das principais demandas sociais, que é a atenuação da tributação sobre o consumo, preferindo-a sobre a tributação da renda, a qual não foi objeto de alteração por parte do legislador.

Sendo a desigualdade no Brasil um fenômeno estrutural, conforme exposto no primeiro capítulo, e sendo também a população mais pobre, isto é, a maioria, a que proporcionalmente paga mais imposto em razão da tributação mais intensa sobre o consumo, ao mesmo tempo em que as pessoas que concentram a maior riqueza têm sua renda tributada de forma quase irrelevante, seria fundamental que a principal mudança na legislação tributária desde a Redemocratização promovesse uma mudança estrutural, combatendo de maneira mais eficiente a desigualdade. Não sendo o caso, ainda existe a previsão de que ocorra o encarecimento de diversos setores e um aumento na alíquota geral, o que só se poderá confirmar quando aprovada as leis instituidoras dos novos tributos.

Contudo, vale ressaltar que não é necessária uma nova Emenda Constitucional para mudar a política de tributação sobre a renda, de modo a aumentar a sua progressividade e incluir na base de cálculo do imposto os lucros e dividendos, por exemplo. Mas tal feito dependeria da capacidade das casas legislativas de conciliar os interesses da maioria da sociedade civil com os da classe que concentra a maior parte da riqueza, o que torna tal feito consideravelmente mais difícil, dada a maior influência política desta.

Outro ponto a ser destacado é sobre o futuro da Zona Franca de Manaus. Como já dito, não é possível determinar todos os efeitos da Reforma sobre o PIM, mas, conforme exposto no capítulo 3, ao comparar os benefícios atuais da ZFM com os que devem permanecer após a aprovação da regulamentação da Emenda, é possível ponderar que deve haver um prejuízo não só no que se refere à competitividade dos incentivos fiscais, o que pode tornar o modelo comparativamente menos vantajoso, mas também pode haver um engessamento do modelo, dificultando a introdução de novos produtos a serem fabricados na região, e também perda de arrecadação para o Amazonas.

Um dos principais pontos de atenção é com relação à forma como o IPI será mantido nos produtos que tiverem produção no Polo Industrial de Manaus. O texto do PLP 68, no que tange tal imposto, privilegia especificamente os bens de informática, que terão suas alíquotas mantidas em todo o território nacional independente da alíquota e do momento de instalação do PPB; e os bens sem similar nacional, o que tem o intuito de incentivar a entrada de novos produtos para produção no Brasil.

Para que se possa ter o maior aproveitamento dessas escolhas do legislador, é necessário que seja realizada uma minuciosa política industrial visando a substituição de importação de bens de tecnologia, diminuindo a dependência nacional de industrializados do exterior.

Em especial, deve-se privilegiar a produção nacional de bens que sirvam para atender às necessidades específicas brasileiras como, por exemplo, a partir do investimento no complexo industrial da saúde, que não só seria benéfico para atender às demandas do Sistema Único de Saúde por medicamentos e equipamentos, mas também, devido sua complexidade, por ser capaz de gerar um grande volume de empregos de maior complexidade capazes de absorver a mão de obra de engenheiros, médicos, biomédicos, biotecnólogos, dentre outros profissionais, evitando o fenômeno da fuga de cérebros.

Nesse sentido, Manaus poderia se tornar o local apropriado para o investimento nesse complexo, não só em razão dos benefícios fiscais do modelo Zona Franca, mas também pela capacidade de integração da produção industrial com investimentos em pesquisa em parceria com as universidades, em especial a Universidade do Estado do Amazonas, podendo também extrair o máximo do potencial de pesquisa existente na região em razão da proximidade à floresta amazônica.

Por fim, a manutenção da Zona Franca de Manaus pela Reforma Tributária não apenas demonstra a defesa do objetivo constitucional de reduzir as desigualdades regionais, mas também a luta do povo amazonense pela manutenção de um dos bens mais valiosos e

importantes para a população local, que é a principal política de desenvolvimento regional, que promove milhares de empregos e garante o sustento de milhares de famílias, que historicamente teve um papel muito importante para a diminuição da pobreza no estado.

Vale ressaltar que o PLP 68/2024 ainda não foi aprovado, e atualmente há ainda mais um projeto de lei complementar em tramitação, o PLP 108/2024, que, em virtude de ter sido aprovado na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal do Brasil em uma data muito próxima da data de conclusão deste trabalho, não pôde ser analisado tempestivamente.

É preciso, contudo, que se analise criticamente os atuais projetos de lei que regulamentam a Reforma, de modo que as entidades de classe e os deputados federais e senadores representantes do Amazonas e demais estados do Norte, bem como todos os defensores da redução das desigualdades regionais possam contribuir para que o texto final do projeto de lei a ser aprovado possa ser o mais eficaz possível no objetivo de manter a Zona Franca de Manaus como um modelo vantajoso, de modo a não prejudicar a população amazonense e das ALCs, que seriam as mais afetadas em um possível cenário de perda de empregos e diminuição da capacidade do poder estadual de promover políticas públicas.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis. Brasília: Senado, 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em: 17 jun. 2024.

AMARAL, Gilberto Luiz do et al. Quantidade de normas editadas no Brasil: 35 anos da Constituição Federal de 1988. Curitiba, PR: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT, 2023. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-quantidade-de-normas-35-anos-cf-2023/>. Acesso em: 17 jun. 2024.

AMAZONAS. Lei nº 2.826, de 29 de setembro de 2003. Institui a política de incentivos fiscais e extrafiscais do Estado do Amazonas, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado, Manaus, AM, 29 set. 2003. Disponível em: [https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Lei%20Estadual/A no%202003/Arquivo/LE\\_2826\\_03.htm](https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Lei%20Estadual/A no%202003/Arquivo/LE_2826_03.htm). Acesso em: 16 out. 2024.

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

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 17 jun. 2024.

BRASIL. Decreto Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Brasília, DF: Presidência da República, [1957]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0288.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm) Acesso em: 17 jun. 2024.

BRASIL. Decreto-lei nº 356, de 15 de agosto de 1968. Estende Benefícios do Decreto-Lei número 288, de 28 de fevereiro de 1967, a Áreas da Amazônia Ocidental e dá outras Providências. Brasília, DF: Presidência da República [1968]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0356.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0356.htm) Acesso em: 17 jun. 2024.

BRASIL. Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991. Dá nova redação ao § 1º do art. 3º aos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ao caput do art. 37 do

Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 e ao art. 10 da Lei nº 2.145, de 29 de dezembro de 1953, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1991]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8387.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8387.htm). Acesso em: 17 jun. 2024.

BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 68, de 25 de abril de 2024. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Brasília, 2024. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024). Acesso em: 16 out. 2024.

BRASIL. Presidência da República. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 17 jun. 2024.

CADIP. Reforma Tributária – EC Nº 132/2023 (PEC 45/2019). São Paulo: Tribunal de Justiça de São Paulo, 2024. Disponível em: [https://www.tjsp.jus.br/Download/SecaoDireitoPublico/Pdf/Cadip/Reforma-Tributaria\\_2024-01-31\\_vf.pdf](https://www.tjsp.jus.br/Download/SecaoDireitoPublico/Pdf/Cadip/Reforma-Tributaria_2024-01-31_vf.pdf). Acesso em: 17 jun. 2024.

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. Manaus: UFAM, 2024. Disponível em: [https://tede.ufam.edu.br/bitstream/tede/9985/2/DISS\\_DiegoChaar\\_PPGDIR.pdf](https://tede.ufam.edu.br/bitstream/tede/9985/2/DISS_DiegoChaar_PPGDIR.pdf). Acesso em: 17 jun. 2024.

CNI. O sistema tributário brasileiro é complexo, burocrático e repleto de distorções. Brasília: CNI, 2023. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/reforma-tributaria/entenda/problemas-do-sistema-tributario>. Acesso em: 17 jun. 2024.

CNJ. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/05/sumario-contencioso-tributario.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2024.

DA SILVA, José Roselito Carmelo; SCUDELLER, Veridiana Vizoni. Os ciclos econômicos da borracha e a Zona Franca de Manaus: expansão urbana e degradação das microbacias. *Research, Society and Development*, v. 11, n. 6, p. e33611629103-e33611629103, 2022.

ERNEST & YOUNG. Desafios do contencioso tributário brasileiro. Patrocinadora: ETCO – Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. São Paulo: Ernest & Young, 2019. Disponível em: <https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2024.

IBGE. Produto Interno Bruto – PIB, 2023. <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 17 jun. 2024.

IBGE. Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2023 / IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. Rio de Janeiro: IBGE, 2023. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv102052.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2024.

IGNACIO, Laura. Transição para novo sistema vai de 2023 a 2077. São Paulo: Revista Valor, 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/12/19/transicao-para-novo-sistema-vai-de-2026-ate-2077.ghtml>. Acesso em: 17 jun. 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023 / Hugo de Brito Machado Segundo. – 1. Ed. – [2. Reimp.] – Barueri [SP]: Atlas, 2024

PESTANA, Marcus. Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos. Estudo Especial nº19 – 04 de março de 2024. Brasília – DF: Instituição Fiscal Independente – Senado Federal, 2024. Disponível em: [https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19\\_2024.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf). Acesso em: 17 jun. 2024.

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

SEDECTI/AM, Produto Interno Bruto – PIB do Amazonas, relatório 1º trimestre 2024. Amazonas, 2024. Disponível em: [https://www.seducti.am.gov.br/wp-content/uploads/2024/06/PIB\\_1o\\_Trimestral\\_2024.pdf](https://www.seducti.am.gov.br/wp-content/uploads/2024/06/PIB_1o_Trimestral_2024.pdf). Acesso em: 16 out. 2024.

SUFRAMA. Indicadores de Desempenho do Polo Industrial de Manaus, 2019 – 2024. Brasil: Suframa, 2024. Disponível em: [https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/indicadores/IndicaMAR24\\_Resumo](https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/indicadores/IndicaMAR24_Resumo). Acesso em: 16 out. 2024.

SUFRAMA. A história da Zona Franca de Manaus, em resumo. Brasil: Suframa, 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm/o-que-e-o-projeto-zfm>. Acesso em: 17 jun. 2024.

SUFRAMA. Guia dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus: Amazônia Ocidental e Área de Livre Comércio/Coordenação Geral de Assuntos Estratégicos – COGEA-SAE-SUFRAMA. – Manaus: Suframa, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/livro1.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2024.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia. Relatório 2020 - Ano de referência 2019. Núcleo de Tributação. São Paulo: Insper, 2021. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso\\_tributario\\_relatorio2020\\_vf10.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf). Acesso em: 17 jun. 2024.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia; NOVO, Carla Mendes. Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2019 – ano referência 2018. Núcleo de Tributação. São Paulo: Insper, 2020. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso\\_tributario\\_Relatorio2019\\_092020\\_v2.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf). Acesso em: 17 jun. 2024.