

Os 40 anos da Zona Franca de Manaus e a importância dos Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento Econômico e Social da Região

*Maria de Fátima Ribeiro**

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Política Tributária e a Função Social do Tributo; 3. Os Incentivos Fiscais no Sistema Tributário Nacional; 4. A Importância da Concessão dos Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento Regional; 5. Reflexões sobre o tratamento constitucional e legislativo dos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus; 6. Conclusões; 7. Bibliografia.

1. Introdução

Os incentivos fiscais representam um importante instrumento de intervenção do Estado na economia com a finalidade de reduzir desigualdades regionais. Esses incentivos cumprem seu objetivo quando se destinam à redução de desigualdades regionais e sociais se atendidos os ditames constitucionais e infralegais.

O Brasil apresenta desequilíbrios regionais graves, sendo portanto, necessários alguns mecanismos para propiciar o desenvolvimento econômico e social. A partir dos anos 90 com ampliação do processo de globalização, a economia brasileira tomou novos rumos com a abertura para ingresso do capital estrangeiro e a diminuição de monopólios entre outros fatores. Tal situação repercutiu na Amazônia, dando novos rumos também para o desenvolvimento tecnológico da Zona Franca de Manaus.

Os incentivos fiscais concedidos na Zona Franca de Manaus constituem primordial importância para promoção do equilíbrio regional, incentivando o investimento e estimulando o crescimento da região amazônica. Tais incentivos, guardadas as proporções, têm demonstrado um

* - Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP, Professora do Curso de Mestrado em Direito da UNIMAR, Professora do Curso de Direito da Faculdade de Ciências Gerenciais de Dracema – SP. Presidente do Instituto de Direito Tributário de Londrina.

resultado positivo pelo atendimento a função social do tributo no âmbito da abrangência da Zona Franca de Manaus, embora tenha que alcançar outros propósitos.

A inserção dos incentivos fiscais no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias bem como a prorrogação dos mesmos por mais 10 anos, demonstra claramente a necessidade da manutenção da Zona Franca de Manaus com os ajustes para a sua implantação e continuidade.

Com tais ajustes, as dificuldades para a implantação da Zona Franca de Manaus, conforme prevê seu projeto, deverão ser observadas questões que envolvem a concorrência e a guerra fiscal, a preservação do meio ambiente, a ampliação da oferta de empregos diretos e conseqüentemente a melhoria da qualidade de vida da população abrangida, principalmente na cidade de Manaus.

Para a eficácia e eficiência dos incentivos fiscais destacados no artigo 151 da Constituição Federal, deverá ser ressaltado o pilar fundamental deste processo que trata da função social do tributo. E, tal enunciado só atinge seus propósitos quando é aplicado de forma eficaz, ou seja quando surtirá o seu efeito para a finalidade para o qual foi concebido, sob pena de ruir os próprios fundamentos da República.

2. Política Tributária e a Função Social do Tributo

Para fins de compreensão da expressão função social do tributo, deve-se, primeiramente, considerar que, do preâmbulo da Constituição Federal, constam, como destinação do Estado Democrático, por meio dela constituído, assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos.

Já o artigo 1º da Constituição Federal, em seu inciso III, dispõe que a dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, enquanto o artigo 170 a coloca como fundamento da Ordem Econômica brasileira, ressaltando no inciso III no princípio da redução das desigualdades regionais e sociais, ao lado do meio ambiente, da livre iniciativa, concorrência e do acesso ao pleno emprego.

O 3º da Constituição Federal dispõe que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil consistem na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos.

Dessa forma, os tributos, que são a fonte de recursos do Estado, devem lhe proporcionar o alcance das metas previstas no preâmbulo da Constituição Federal e nos artigos supra mencionados, observando os fundamentos da República Federativa do Brasil e seus objetivos, nunca se limitando à simples arrecadação de valores. Ou seja, os tributos devem cumprir com sua função arrecadatória e com sua função social simultaneamente.

Durante muito tempo, a tributação foi concebida apenas como um instrumento de receita do Estado. Apesar desta missão ser, por si só, relevante, na medida em que garantia os recursos financeiros para que o Poder Público. Aos poucos, outro aspecto relevante vem sendo considerado com a repercussão da função social do tributo. Com a predominância do modelo do Estado Social, não se pode abrir mão do uso dos tributos como eficazes instrumentos de política e de atuação estatal, nas mais diversas áreas, sobretudo na social e na econômica, afirmou o Prof. Leonetti¹. Ressaltou também, que um dos valores que têm caracterizado o humanismo é a busca da justiça social.² Com a proposta de diminuir as desigualdades regionais, garantir o desenvolvimento da região

¹ - LEONETTI, Carlos Araújo. *Humanismo e Tributação*: um caso concreto. Disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/68.html>.

² - LEONETTI, Carlos Araújo. *Humanismo e Tributação*: um caso concreto. Disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/68.html>.

amazônica, com tais objetivos é que a Zona Franca de Manaus vem sendo mantida.

O não cumprimento da função social do tributo gera uma grave *disfunção social, inibindo o setor privado, desestimulando a economia, gerando menos emprego, enfim, evitando o crescimento e o desenvolvimento do cidadão e conseqüentemente da sociedade*³.

A aplicação do tributo tão somente na sua função arrecadatória, tem como conseqüências a inibição da produção de bens e serviços em razão da diminuição da capacidade econômica, advinda do aumento da tributação; a diminuição dos níveis de emprego; a redução do poder aquisitivo do cidadão-contribuinte; a redução do consumo e, também, a diminuição da competitividade do país em relação ao mercado externo. Ou seja, pode causar um prejuízo econômico e social para o país.⁴

Em termos constitucionais, destacam-se os princípios que visam delimitar a atuação estatal. Esta atuação insere-se no contexto da política tributária. Tem-se, então, que a política tributária é o processo que deve anteceder a imposição tributária. É, portanto a verificação da finalidade pela qual será efetivada ou não a imposição tributária.

Deve ser ressaltado que a política tributária, embora consista em instrumento de arrecadação tributária, necessariamente não precisa resultar em imposição. O governo pode fazer política tributária utilizando-se de mecanismos fiscais através de incentivos fiscais, de isenções entre outros que devem ser considerados com o objetivo de conter o aumento ou estabilidade da arrecadação de tributos.⁵

Gustavo Miguez de Mello assevera que a política tributária deve ser analisada pelos seus fins, pela sua causa última, pela sua essência. Na medida em que o poder impositivo deve questionar: Por que tributar? O que

³ - MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte*. A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro. São Paulo: IOB, 2002, p. 32

⁴ - MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte*. A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro. São Paulo: IOB, 2002, p. 33.

⁵ - MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária *in Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. Mapa Fiscal Editora, 1978, Rio de Janeiro, p. 5.

tributar? Qual o grau de tributação? Atendendo as perspectivas e finalidades do Estado estar-se-á executando política tributária.⁶

A política tributária poderá ter caráter fiscal e extrafiscal. Entende-se como política fiscal, a atividade de tributação desenvolvida com a finalidade de arrecadar, ou seja, transferir o dinheiro do setor privado para os cofres públicos. O Estado quer apenas obter recursos financeiros.

Através da política extrafiscal o legislador fiscal, poderá estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da sociedade, por meio de uma tributação regressiva ou progressiva, ou quanto à concessão de incentivos fiscais. Pode-se dizer que por esta política, a atividade de tributação tem a finalidade de interferir na economia, ou seja, nas relações de produção e de circulação de riquezas, como o caso da Zona Franca de Manaus.⁷

Não é fácil distinguir as finalidades fiscais e extrafiscais da tributação. Seus limites são imprecisos. A extrafiscalidade somente deverá ser reconhecida para justificar carga fiscal muito elevada, quando se ajustar ao planejamento, definido em lei, que fixa as metas de política econômica e social, conforme ensina Mizabel Derzi.⁸

A política fiscal poderá ser dirigida no sentido de propiciar a evolução do país para objetivos puramente econômicos, como seu desenvolvimento e industrialização, ou também para alvos políticos e sociais, como maior intervenção do Estado no setor privado. A determinação do objeto da política fiscal integra as políticas governamentais e deverão ser implementadas para atender a função social do tributo. Daí a necessidade dos ajustes no contexto da Zona Franca de Manaus para atender os objetivos estabelecidos constitucionalmente.

⁶ - MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária. In *Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. Mapa Fiscal Editora, 1978, Rio de Janeiro, p. 5.

⁷ - VINHA, Thiago Degelo e Maria de Fátima Ribeiro. *Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FERNANDES, Edison C. (Coords.). Tributação, Justiça e Liberdade. Juruá: Curitiba, 2005, p. 659.

⁸ - DERZI, Misabel. *Família e Tributação. A vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco*. Revista da Faculdade de Direito da UFMG, 1989, v. 32, p. 153.

A Constituição Federal estabelece quais as espécies e as competências tributárias de cada membro da Federação. Assim, os tributos dispostos na Carta Constitucional devem ser instrumentos indicados para alcançar a arrecadação preconizada pela política financeira, sem contrariar os objetivos maiores da política econômica e social que orientam o destino do país.⁹

Em 1982, o professor osé Carlos Graça Wagner escreveu que o clamor da sociedade tanto quanto à excessiva presença do Estado na Economia e o conseqüente nível da carga tributária, como quanto a indagação de qual deve ser o segmento da sociedade que deve pagar a maior parte dos tributos, leva à discussão da própria filosofia do sistema tributário.¹⁰

É no campo tributário que as implicações atingem toda a sociedade e definem a estrutura econômica da nação. A política tributária é o ponto crucial de definição da estrutura da sociedade. Por isso, deve-se examinar o fenômeno da tributação em harmonia com dimensão social do homem, sem a qual ele não se realiza integralmente, considerando as dimensões individual e familiar. Devem ser pesquisados os próprios fundamentos da tributação, para que ela atenda, já na sua origem, as razões de justiça em relação a oneração do tributo.

De igual modo o Estado poderá atender suas finalidades através da distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais, de políticas de investimentos, de políticas extrafiscais com a finalidade de diminuir as desigualdades, entre outras, que podem ser alcançadas por meio de uma política tributária adequada e coerente, e, não necessariamente pela imposição tributária. Por isso, é necessário repensar o papel do Estado, na função arrecadatória e na prestação de serviços aos jurisdicionados.

A dificuldade de se estabelecer à justa medida, e as razões particularistas, tanto dos indivíduos como do Estado e de seus manipuladores, é

⁹ - VINHA, Thiago Degelo e Maria de Fátima Ribeiro. *Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FERNANDES, Edison C. (Coords.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Juruá: Curitiba, 2005, p. 659.

¹⁰ - WAGNER, José Carlos Graça. *Tributação Social do Trabalho e do Capital*. Resenha Tributária: São Paulo, 1982, p. 5- 6.

que estão na raiz dos conflitos tributários e dos descompassos na justa distribuição dos encargos sobre os diversos segmentos da sociedade.¹¹

No que consiste a tributação social? Não se trata apenas em atender as necessidades mais elementares da população, é mais do que isso. A tributação deve respeitar a dimensão individual e familiar, considerando a capacidade contributiva entre outros princípios constitucionais de proteção ao contribuinte.¹²

O poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, se o Estado trata de maneira igual todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica, e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico e social, favorecendo a política de estabilização da economia, ao combate do desemprego e as peculiaridades ou exceções que precisam ser atendidas pela tributação, fazendo valer os dispositivos constitucionais pertinentes.

Para adequar o Sistema Tributário aos interesses do poder público e da sociedade, são idealizadas reformas constitucionais. No entanto, uma reforma tributária, além de guardar respeito à Constituição Federal, deve representar os anseios da sociedade brasileira, observando como objetivos a promoção da justiça tributária, valendo-se da função social do tributo, que se presta a redistribuir a renda e diminuir a desigualdades sociais e regionais; a desoneração da carga tributária, sobretudo das incidências sobre a produção e a atividade econômica; a simplificação e busca da eficiência do sistema tributário; a preservação do pacto federativo e a salvaguarda do estatuto do contribuinte, com respeito aos princípios constitucionais e aos direitos fundamentais. Em síntese, a proposta de reforma constitucional desejável é aquela formatadora de um Sistema Tributário Nacional justo e eficiente.¹³

¹¹ - WAGNER, José Carlos Graça. *Tributação Social do Trabalho e do Capital*. Resenha Tributária: São Paulo, 1982, p. 19.

¹² - VINHA, Thiago Degelo e Maria de Fátima Ribeiro. *Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FERNANDES, Edison C. (Coords.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Juruá: Curitiba, 2005, p. 661.

¹³ - MORAES, Germana de Oliveira. Palestra ministrada no **Seminário sobre Reforma Tributária**, promovida pelo Conselho da Justiça Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, em março de 2003, Fortaleza – CE, mimeo.

3. Os Incentivos Fiscais no Sistema Tributário Nacional

Com as funções econômicas do Estado intervencionista, alguns tributos ganham cada vez mais conteúdos de extrafiscalidade, regulando mercado, conforme as políticas monetárias, industriais, comerciais e redistributivas.

Através da atividade financeira do Estado é que se obtém parte representativa da receita pública para atender as necessidades coletivas.

Para tanto a Constituição Federal estabelece as competências tributárias da União, Estados, Distrito Federal e dos Municípios (art. 153, 155 e 156). Assim, os entes políticos que dispõem de competência legislativa tributária podem conceder isenções, mediante lei específica.

O artigo 151 da Constituição Federal veda a instituição de tributo que não seja uniforme em todo território nacional, admitindo a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país.

De igual porte, tem-se que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos aos tributos somente poderá ser concedido por lei específica (art. 150 - § 6º da CF). O art. 175 do Código Tributário Nacional destaca que a isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário, juntamente com a anistia entre outros institutos.

Os incentivos estão no campo da extrafiscalidade. Através dos incentivos fiscais a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno. Algumas vezes os incentivos fiscais se manifestam através de imunidades ou sob a forma de isenções. Tais incentivos somente serão válidos se foram concedidos do exercício ou do não exercício da competência tributária da pessoa política que os concede. É o que destaca o artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que tem características de imunidade.

A extrafiscalidade também manifesta pelos desestímulos fiscais para que contribuintes não assumam determinadas condutas, embora lícitas são havidas por impróprias sob o aspecto político, econômico e social. Destaca

Marcos Catão¹⁴, que a teoria dos incentivos fiscais se constrói no campo da extrafiscalidade. Quando o Estado legitimamente exerce seu poder de tributar, de acordo com uma carga média aplicada indistintamente a toda coletividade, atua fiscalmente. Por outro lado quando essa atividade é reduzida setorialmente, visando-se estimular especificamente determinada atividade, grupo ou valor juridicamente protegido, convencionou-se denominar de função extrafiscal. Ressalta o instituto dos incentivos fiscais como os instrumentos de desoneração tributária que, através de meio legislativo específico, tem como propósito estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico. Trata-se, portanto, de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa.¹⁵

Segundo o professor Adilson R. Pires a admissão de incentivos fiscais deve ser examinada de forma a responder aos argumentos maiores, quais sejam a redistribuição de riqueza e o desenvolvimento econômico nacional.¹⁶

Diz-se, então, que incentivos fiscais é gênero que abrange várias espécies tal qual a alíquota reduzida, bonificação, deduções, suspensão do imposto, crédito do imposto para aplicação em determinados investimentos, tributação agravada para atividades de menor interesse para a economia nacional, entre outros. As isenções, a imunidade tributária, as remissões, parcelamentos são alguns dos mais freqüentes meios de concessão de incentivos fiscais.

Para que haja a concessão de incentivos fiscais, além da necessidade de atendimento aos princípios constitucionais, a legislação instituidora de sua concessão deve emanar do ente político competente para a instituição do tributo. Isso se deve ao respeito à autonomia conferida aos membros da Federação pela Constituição Federal, e a disposição do § 6º do art. 150 da

¹⁴ - CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*, Rio de Janeiro, Renovar, 2004 p. 4.

¹⁵ - CATÃO, Marcos André Vinhas, *Op. Cit.*, p. 13.

¹⁶ - PIRES, Adilson Rodrigues. *Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p.1124.

Constituição Federal: Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal.

Tem-se então que a concessão de incentivos fiscais, busca, através da intervenção econômica e social, beneficiando regiões menos desenvolvidas, propósito estabelecido pela Zona Franca de Manaus, que além de atender ao disposto nos artigos 151 e 150 (§ 6º) está garantido constitucionalmente nos artigos 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

4. A Importância da Concessão dos Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento Regional

Desenvolvimento econômico não é apenas crescimento econômico e nem tampouco distribuição de riqueza. Pressupõe a distribuição dessa riqueza em favor do bem-estar social e a participação da sociedade com desenvolvimento econômico.

O tributo como instrumento de política econômica conjuntural e estrutural tornou-se uma ferramenta indispensável no Estado contemporâneo ao lado de outros incentivos financeiros.

Foram criados os fundos constitucionais de financiamento, pela Constituição Federal de 1988, com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico e social das Regiões Centro-Oeste, Norte e Nordeste do País, através de programas de financiamento aos setores produtivos. Tais fundos representam valioso instrumento de política de desenvolvimento regional, financiando as atividades agropecuárias, industriais, agroindustriais e de turismo daquelas regiões.

Tais investimentos tiveram como objetivo a diminuição das desigualdades regionais que contribuíram para o desenvolvimento econômico e social das regiões mencionadas, considerando suas peculiaridades.

Celso Furtado destaca que diferentemente das economias desenvolvidas, nas quais o *fator dinamizador é um processo conjugado de adoção e difusão de novas formas de consumo(privado e/ou público) de novos processos produtivos, os dois fatores primários interagindo em função das condições de conjunto do sistema, na economia subdesenvolvida, é a importação de formas de consumo em benefício de uma minoria restrita que constitui o principal fator dinamizador.*¹⁷ Desta ainda que, nas economias desenvolvidas a difusão de novos processos produtivos de bens já incorporados ao sistema constitui importante forma de elevação da produtividade. Esse processo vai acompanhado da elevação do nível de vida da população. Nas condições de subdesenvolvimento, esse processo somente se cumpre em sua plenitude com respeito a uma minoria da população. O resto da população é afetado de forma decrescente, em função de sua integração na economia monetária e no mercado de produtos manufaturados.¹⁸

Embora com o amplo incentivo governamental e demais subsídios que contribuem para o desenvolvimento de determinadas regiões e cidades, podem ser observadas algumas distorções no tocante a concorrência. No âmbito internacional a concessão de incentivos às empresas exportadoras é regulada pela Organização Mundial do Comércio – OMC. Já no âmbito nacional, o controle jurídico deve ser efetuado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), que não dispõe de meios coercitivos para tanto.

Os incentivos fiscais não incrementarão as desigualdades regionais, se concedidos sem fins de fomento para as regiões menos desenvolvidas, conforme afirma Tercio Sampaio Ferraz. São legítimos os incentivos fiscais de fomento que, em vez de criar desigualdade, possibilitando condições de competitividade pela remoção de desigualdades. Eles se configuram como condição legítima da livre concorrência, não a distorcem, ao contrário, a

¹⁷ - FURTADO, Celso. *Teoria e Política do Desenvolvimento Econômico*. São Paulo: Nacional, 1977. p.252.

¹⁸ - *Id. Ibidem*, p. 252.

estimulam, ao objetivar que situações desfavoráveis de uma região ou setor, sejam removidos.¹⁹

O artigo 170 da Constituição Federal enumera uma série de princípios referentes à Ordem Econômica, mas que, na verdade, são instrumentos de persecução dos objetivos e de cumprimento dos fundamentos do Estado brasileiro, como bem observa João Bosco Leopoldino da Fonseca: *para que os fundamentos sejam concretizados e para que os fins sejam alcançados, necessário se faz adotar alguns princípios norteadores da atividade da ação do Estado.*²⁰ Desse modo, os princípios norteadores da Ordem Econômica determinam quais deverão ser as condutas dos particulares em suas práticas comerciais, sempre no intuito de se preservar os valores inseridos no Texto Constitucional e que representam os anseios de toda a sociedade.

Essa integração entre a Ordem Econômica e Social é fundamental para se alcançar os ideais previstos no Texto Constitucional, na medida que a economia impulsiona toda a sociedade e possibilita ao Estado a geração de recursos para por em prática suas políticas sociais,²¹ possibilitando ao cidadão uma vida digna, fundada no seu completo bem-estar social, pois *o próprio desenvolvimento social, cultura, educacional, todos eles dependem de um substrato econômico. Sem o desenvolvimento econômico dos meios e dos produtos postos à disposição do consumidor, aumentando destarte seu poder aquisitivo, não há forma para atingirem-se objetivos também nobres, mas que dependem dos recursos econômicos para a sua satisfação.*²²

E estes fins sociais, devem estar equacionados de forma clara com o poder estatal e com o poder econômico, que são responsáveis pela formação

¹⁹ - FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal*. In: *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 282.

²⁰ - FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 87-88.

²¹ - VINHA, Thiago Degelo e Maria de Fátima Ribeiro. *Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como Instrumento de Políticas Governamentais* in *Tributação, Justiça e Liberdade*, Juruá, Curitiba, 2005, p. 676.

²² - BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Econômico*, São Paulo, Celso Bastos Editor, 203, p. 110.

das receitas públicas, conforme ressalta José Afonso Silva, ao comentar sobre o sistema tributário. Segundo ele, o sistema tributário é o conjunto de instituições, regras e práticas tributárias, seja nas suas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social. E, que não basta a *mera enumeração de tributos para se ter um sistema*.²³ Compreende muito mais do isso, ou seja, que o sistema jurídico tributário esteja em harmonia com o ordenamento econômico e financeiro, com as propostas e metas de desenvolvimento nacional, visando à mesma finalidade: satisfação das necessidades da população e o desenvolvimento econômico e social.

Por isso, merece destacar a importância do estudo da ordem econômica e da ordem social, bem como a importância da incidência e arrecadação tributária para o desenvolvimento econômico e social do país. Assim, pode-se aferir que por ordem econômica pode ser designado como o conjunto de relações pertinentes à produção e à circulação da riqueza. Já, por sua vez a ordem social é considerada como o conjunto de relações pertinentes à distribuição de riquezas.

Um dos instrumentos de intervenção do Estado na economia pode-se afirmar que é a atividade de tributação, entre elas a tributação extrafiscal. Com o tributo extrafiscal pretende o Estado exercer influência nas relações de produção e circulação da riqueza. Assim, ao possibilitar a concessão de incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus, o Poder Público estará intervindo na Ordem Econômica, atendendo suas essenciais finalidades.

Com efeito, a intervenção do Estado pode ocorrer com uma série de medidas tanto com tributação mais acentuada ou menos acentuada, inclusive com incentivos fiscais com finalidades de estimular a ampliação do parque industrial, o comércio de bens e serviços entre outros, com políticas fiscais estabelecidas em conformidade com os ditames constitucionais. Daí a afirmativa

²³ - SILVA, José Afonso da, *Sistema Tributário Atual*, Revista dos Tribunais, 1975, p. 2 e 4.

de Hugo de Brito Machado de que *não constitui novidade a afirmação de que o tributo é uma arma valiosa de reforma social.*²⁴

A tributação tem demonstrado que é excelente instrumento para o direcionamento da economia, vez que permite que sejam alcançados os fins sociais. O tributo é instrumento da economia de mercado e da livre iniciativa econômica.²⁵ Por isso dizer que deve ser estimulada a iniciativa de industrialização, de exportação, de atração de novos investimentos de capital. Tudo isto, ressalvando que através da efetiva aplicação dos princípios constitucionais, pode-se obter um maior resultado entre o desenvolvimento econômico e social.

Enfim, no tocante às implicações da tributação com o desenvolvimento econômico, é patente de que a questão essencial não reside, somente, na menor ou na maior carga tributária, mas no modo pelo qual a carga tributária é distribuída. Todo tributo incide, em última análise, sobre a riqueza. Daí os dizeres de Aliomar Baleeiro: *Uma política tributária, para ser racional, há de manter o equilíbrio ótimo entre o consumo, a produção, a poupança, o investimento e o pleno emprego. Se houver hipertrofia de qualquer desses aspectos em detrimento dos outros, várias perturbações podem suceder com penosas conseqüências para a coletividade.*²⁶

E neste patamar o Poder Público deverá verificar se é possível aumentar ou diminuir a carga tributária ou a não tributação, e a possibilidade de redistribuir a renda sem prejuízo do desenvolvimento econômico. É nesse direcionamento que foi concebido o artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988 e o aumento do prazo por mais 10 anos para a Zona Franca de Manaus, conforme prevê o artigo

²⁴ - MACHADO, Hugo de Brito. *A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política*, in Revista da Fac. de Direito, Fortaleza, 28 (2), julh-dez, 1987, p. 12.

²⁵ - MACHADO, Hugo de Brito. *A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política*, in Revista da Fac. de Direito, Fortaleza, 28 (2), julh-dez, 1987, p. 13/4.

²⁶ - BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 13, ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 171.

92 das referidas Disposições. Nesta feita, sustenta Hugo de Brito Machado²⁷ que o Estado deve intervir no processo de desenvolvimento econômico, pela tributação, não para conceder incentivos fiscais à formação de riqueza individual, mas para ensejar a formação de empresas cujo capital seja dividido por número significativo de pessoas, de sorte que a concentração de capital se faça sem que necessariamente isto signifique concentração individual de riqueza.

5. Reflexões sobre o tratamento constitucional e legislativo dos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus

O Art. 3º da Constituição Federal dispõe que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil constituem em: construir uma sociedade, livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Tem-se então que um dos princípios fundamentais do Brasil é a redução das desigualdades sociais e regionais, ou seja, há o reconhecimento constitucional da existência de desigualdades regionais que são fatores determinantes no grau de desenvolvimento econômico do país.

Assim, a Constituição Federal possibilita em seu art. 151, para operacionalizar esse objetivo fundamental, a edição de legislação tributária que não seja uniforme em todo o território nacional, conforme dispõe o referido artigo, como uma exceção ao princípio constitucional da uniformidade tributária, para promover o desenvolvimento sócio-econômico de regiões brasileiras menos favorecidas:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do

²⁷ - MACHADO, Hugo de Brito. *A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política*. In Revista da Faculdade de Direito de Fortaleza, 28, (2) – julh-dez, 19887, p.28.

desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Embora na parte inicial, o referido artigo proíba tratamento tributário que não seja uniforme em todo o território nacional, o mesmo permite, em sua parte final, a concessão de incentivos fiscais destinados a reduzir as desigualdades regionais. Resta portanto, afirmar que a concessão de incentivos fiscais para as empresas instaladas ou as que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus (desde que atendam a legislação aplicável) tem proteção constitucional, seja porque o próprio texto admite a concessão de tais benefícios, seja porque atende um dos objetivos fundamentais da República na busca da redução das desigualdades regionais, (art; 3º, III da Constituição Federal).

Deve ser destacado o conteúdo do parágrafo 6º do Art. 150 da Carta Constitucional:

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

A criação da Zona Franca de Manaus em 1957 teve como fundamento a necessidade de ocupação da região amazônica, até então praticamente despovoada.²⁸ Era imperioso ao Estado brasileiro garantir a integridade territorial da região amazônica face às possíveis invasões internacionais.²⁹ Em 1967, o Governo Federal, por meio do Decreto-Lei n.º

²⁸ - A ditadura militar, fundamentada no ideal nacionalista típico do militarismo, entendeu que a criação de uma área dotada de incentivos fiscais e extrafiscais. As atenções do governo central estão tomadas pelas possibilidades de substituir as importações, tendo em vista aprofundar a industrialização no país. SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. *A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil*. Estudos Avançados, Brasília, vol. 19, n.º 54, Agosto 2005, p.101.

²⁹ - A Zona Franca de Manaus foi criada pela Lei n.º 3.173 de 06 de junho de 1957, regulamentada através do Decreto n.º 47.754, de 02 de fevereiro de 1967, e só entrou efetivamente em vigor a partir de 28 de fevereiro do mesmo ano, através da reestruturação pelo Decreto-lei n.º 288/67. Posteriormente, em agosto de 1968, o governo federal através do Decreto-lei n.º 356/68 ampliou ainda mais a zona de concessão de benefícios da Zona Franca de Manaus, incluindo toda a Amazônia Ocidental (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima).

288/67, estabeleceu os incentivos fiscais e extrafiscais por 30 anos para implantação de um pólo industrial, comercial e agropecuário, instituindo o atual modelo de desenvolvimento da região.

A Zona Franca de Manaus é um importante instrumento para se alcançar o desenvolvimento e ocupação da região, visando protegê-la de investidas externas. É dentro desse contexto de elementos regionais, nacionais e mundiais que a Zona Franca de Manaus teve sua existência viabilizada. Foi criada como porto livre e com a sua reformulação, dispôs sobre incentivos fiscais e extrafiscais para atrair investimentos e implantar um pólo industrial, comercial e agropecuário na região.³⁰

Sendo uma das razões de sua criação o interesse nacional de manter sob o domínio brasileiro a região amazônica, a Constituição Federal de 1988 acolheu em seus princípios maiores o interesse em viabilizar a manutenção da Zona Franca de Manaus. Tem-se então que a Constituição Federal manteve a Zona Franca de Manaus em seus princípios gerais. Não havia previsão expressa da Zona Franca de Manaus. Através de princípios como o disposto no art. 3º, III, Constituição Federal, no qual delinea-se como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a erradicação da pobreza e da marginalização e, ainda, a erradicação das desigualdades sociais e regionais ou a disposição do art. 170, VII que prevê como princípio da ordem econômica a redução das desigualdades regionais e sociais.

O Artigo 4º do Decreto-Lei n.º 288/67 estabeleceu que 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 aplicável equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Tal artigo, bem como todos as demais disposições pertinentes a Zona Franca de Manaus, foram expressamente recepcionados pela Constituição

³⁰ - A Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), autarquia federal, criada através do Decreto n.º 61.244/67, é responsável pela administração dos incentivos fiscais à Zona Franca de Manaus.

Federal de 1988, no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

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

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

Tercio Sampaio Ferraz Júnior escreveu que na verdade, para justificar a garantia da manutenção da Zona Franca de Manaus, o princípio da redução das desigualdades regionais nem tem a importância que, parece, lhes estão atribuindo, nem o alcance específico que lhe impõem. Assim, se a garantia de manutenção da Zona Franca de Manaus tivesse por supedâneo fundamental aquele princípio, por mais desigual que fosse o desenvolvimento ou as condições de desenvolvimento daquela área, não haveria explicação nem mesmo razoável para o privilégio em confronto com regiões tanto ou até mais necessitadas do território brasileiro.³¹

Foi mantida a Zona Franca de Manaus com suas características de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. O art. 92, por sua vez, introduzido pela Emenda Constitucional n.º 42/2003, acrescentou mais dez anos ao prazo fixado no art. 40 destes Atos das Disposições Constitucionais Transitórias.

Nesse aspecto, Clélio Chiesa ressalta a importância de se verificar a posição hierárquica das normas do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias face à Constituição Federal. Segundo o tributarista, apesar de tal Ato ser composto por normas de caráter transitório dispostas para servirem de parâmetro durante o período de transição entre regimes constitucionais, elas gozam de *status* constitucional. Dessa forma, toda legislação infraconstitucional

³¹ - FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Zona Franca de Manaus*. In: SHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário*. vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1096.

deve também estar em consonância com seus preceitos. Dessa forma, aliado ainda à previsão do parágrafo único do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que dispõe que “somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinam ou venham a disciplinar a aprovação de projetos na Zona Franca de Manaus”, conclui-se que “o objetivo de desenvolver a região está expresso na legislação, e não no texto constitucional”.³²

De fato, quando o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias estabeleceu a manutenção da Zona Franca de Manaus com todas as características de incentivos fiscais, ficou evidenciado o estímulo ao desenvolvimento da região. Desta forma os incentivos fiscais estão garantidos constitucionalmente, não sendo especificados quais incentivos tiveram tal garantia. Tal tarefa ficou ao cargo do legislador ordinário.³³

Essa circunstância foi observada por Guilherme A. dos Santos Mendes: “Como Zona Franca ou área de livre comércio, devemos entender um lugar geográfico em que as mercadorias podem circular livremente, sem se submeter a qualquer direito ou controle fiscal. A alfândega ficaria limitada, apenas, ao controle das entradas e saídas das mercadorias destinadas à importação e exportação. Porém, a Zona Franca de Manaus está longe de ser uma típica área

³² - CHIESA, Clélio. *A Competência Tributária do Estado Brasileiro – desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 283.

³³ - Nos autos da ADI no. 1.799-2/DF, da qual Relator o Ministro MARCO AURÉLIO, o Colendo Supremo Tribunal Federal deu precisa significação ao art. 40 do ADCT: “...Esse alcance do artigo 40 foi bem sublinhado pelo Ministro Relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 310-1/DF. Sua Excelência, o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, fez ver que: “O artigo 40 do ADCT/88 recepcionou todo o conjunto normativo específico informador da Zona Franca de Manaus. De fato, constituída essencialmente a Zona Franca de Manaus pelo conjunto de incentivos fiscais indutores do desenvolvimento regional e mantida, com esse caráter, pelas disposições constitucionais transitórias, pelo prazo de vinte e cinco anos, admitir-se que preceitos infraconstitucionais reduzam ou eliminem os favores fiscais existentes parece, à primeira vista, interpretação que esvazia a eficácia do preceito constitucional.” Somei o meu voto ao de sua Excelência, ressaltando que “quando se alude a incentivo fiscal, estabelece-se a necessidade de preservação fiscal tal como operada à época da promulgação da Carta” ... Por sua vez, o Ministro CARLOS VELLOSO ressaltou que “o constar da Constituição que é mantida a Zona Franca de Manaus é até inusitado, sem dúvida alguma. Demonstra, entretanto, o art. 40 a preocupação do Constituinte com essa zona de livre comércio; demonstra a preocupação do Constituinte em manter e proteger essa zona de livre comércio da ação do legislador ordinário. Isto tem que pesar no nosso julgamento”.

de livre comércio. Ela apenas goza de tratamento fiscal diferenciado, principalmente no tocante à isenção de impostos de comércio exterior.”³⁴

Portanto, no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o Constituinte manteve mais do que o simples texto da legislação vigente à data de sua promulgação; manteve a qualidade da Zona Franca de Manaus consistente em que os empreendimentos ali localizados receberem incentivos fiscais não extensíveis a outras áreas do território nacional, ou em nível mais elevado do que o existente nas demais áreas, pois esta diferença de tratamento fiscal, aos empreendimentos localizados na referida Zona é que lhe dá a características de área de incentivos fiscais.³⁵

Neste mesmo sentido tem-se as lições de Celso Ribeiro Bastos, ressaltando que fica certo que a Zona Franca de Manaus ganhou um *status* constitucional, o que significa dizer, tornou-se um direito consagrado com força própria da supremacia constitucional, o que repele qualquer normatividade que a ofenda e até mesmo a interpretação que não leve em conta as diretrizes básicas da hermenêutica.³⁶

Seguindo seus comentários, o constitucionalista destaca que as Zonas Francas se caracterizam exatamente por dispor sobre incentivos e benefícios fiscais:

Elas não são senão a resultante da incidência de um feixe normativo outorgado de vantagens e privilégios, de tal sorte que seria uma autêntica contradição, dentro do próprio preceito, dizer-se que fica mantida a Zona Franca de Manaus e a seguir entender-se que os incentivos a que a Constituição alude não estariam abrangidos pela manutenção referida no início do artigo. O que este pretendeu, não há negar-se, é o asseguramento da existência da Zona Franca de Manaus, pelo prazo de vinte e cinco anos, dentro

³⁴ - MENDES, Guilherme A. dos Santos. *Legislação Aduaneira Comentada*, Editora Meta, 1a. ed., 1995, p. 90.

³⁵ - GRECO, Marco Aurélio. Parecer citado no julgamento, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, da ADIN no. 2.348-9, na qual a concessão de liminar foi publicada a pág. 1 do DOU-I, de 14/12/2000.

³⁶ - *Incentivos Fiscais – Zona Franca de Manaus*, Parecer de 02/12/97, in Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, no. 22, jan.- março de 1998, págs. 167/183.

*dos quais ela se beneficiaria do regime jurídico do momento da promulgação da Lei Maior. Isto resulta claro da parte do artigo que determina: “Com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais”.*³⁷

Destaca ainda que outros benefícios suplementares podem ser criados e até mesmo substituídos os vigentes, no momento da transição constitucional, desde que se assegure a mesma expressão econômico-financeira. E arremata: *Trata-se, pois, de cláusula pétrea, fora do alcance da própria emenda constitucional, máxime quando se trate de lei ou ainda de mera medida provisória.*³⁸

Embora se tenha discutido na doutrina e nos tribunais, a recepção dos incentivos fiscais, anteriores a promulgação da Constituição Federal de 1988, resta claro que o legislador constitucional reconheceu a necessidade de haver continuidade do tratamento diferenciado em comparação com outras situações semelhantes em outras regiões brasileiras.³⁹

É dentro desse contexto histórico e legislativo que a Zona Franca de Manaus nestes 40 anos de existência, vem gozando de benefícios fiscais que, num primeiro momento parecem afrontar princípios basilares de Direito Tributário, como é o caso do princípio da uniformidade da tributação. No entanto, através da interpretação sistemática dos artigos constitucionais pertinentes aos incentivos fiscais concedidos pela Zona Franca de Manaus, é possível afirmar que seus ditames estão em conformidade com os princípios fundamentais da República

³⁷ - *Id, Ibidem*, p. 183.

³⁸ - *Id. Ibidem*, pág. 183.

³⁹ - A Lei Complementar n. 24/1975, ao tratar sobre a realização dos convênios interestaduais em matéria de ICMS, em seu art. 15 destaca que: O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da federação determinar a exclusão de incentivos fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas. Relativamente às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, não se aplica a sistemática dos convênios interestaduais e, por conseguinte, o Estado do Amazonas é que pode conceder unilateralmente, mediante lei estadual, os incentivos fiscais para as atividades anteriormente referidas, como, aliás, resta confirmado pela parte final do art. 15 da referida lei complementar. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. http://www.pge.am.gov.br/dsv/pareceres_doutrina/img_download. O Comunicado CAT nº 36/2004 e a Zona Franca de Manaus.

para diminuir as desigualdades regionais e atingir um nível de desenvolvimento com equilíbrio.

6. Conclusões

Uma legítima política tributária deve ser fundada em diversos fatores e não apenas baseada na arrecadação do Estado. Referida política deve atender aos ditames constitucionais, visando o desenvolvimento econômico e social.

O Estado poderá atender suas finalidades através da distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais, de políticas de investimentos, entre outras, que podem ser alcançadas por meio de uma política tributária e não necessariamente pela imposição tributária.

Somente com a socialização dos tributos, através da sua aplicação como instrumento social é que será possível desenvolver uma política social justa e distributiva, como forma de se alcançar as finalidades a que o Estado se prestou a desenvolver.

Assim, pode-se afirmar que a tributação social (através da extrafiscalidade) é aquela que respeita o que é inerente à sociedade no contexto social dos ditames constitucionais. Por isso, a tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da sociedade, destacando-se entre elas a alimentação, a saúde, a moradia, a educação, o acesso ao trabalho, a livre iniciativa e a livre concorrência.

Todo investimento no parque tecnológico da Zona Franca de Manaus para capacitá-la com condições de competências produtivas nacionais e internacionais, a manutenção e revisão das políticas de investimentos e da concessão de incentivos fiscais são bem-vindos, atendendo os objetivos propugnados na Carta Constitucional para os próximos anos. No entanto, devem tais incentivos, serem revertidos para a qualificação dos recursos humanos, a melhoria das precárias condições sociais da população da região da Amazônia

que carece dos serviços mais elementares na saúde, saneamento básico e habitação além da preocupação com a proteção do meio ambiente.

Assim, a função social do tributo estará em sintonia com a redução das desigualdades regionais propugnadas nos fundamentos republicanos demonstrando a eficácia dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus.

Decorridos os 40 anos da criação da área de exceção da Zona Franca de Manaus, embora possa ser entendida como atrativo de investimento, provocando uma disputa fiscal entre os demais Estados, a concessão de incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus atende os preceitos constitucionais e a legislação infraconstitucional para a concessão de benefícios fiscais, propiciando o desenvolvimento econômico e social da região da Amazônia.

Quanto à repercussão social, com a industrialização houve maior número de emprego, conseqüentemente melhor distribuição de renda, além do estímulo ao eco-turismo, possibilitando uma melhoria na rede hoteleira e de infraestrutura. No entanto, considerando o valor econômico e social do desenvolvimento da Amazônia, é necessário avaliar as propostas estabelecidas e os resultados alcançados nos 40 anos da Zona Franca de Manaus, para o controle efetivo dos incentivos fiscais pela SUFRAMA, revendo os custos destes incentivos e seu processo de reformulação para o aumento da eficiência com a melhoria do transporte fluvial.

Os incentivos fiscais concedidos foram consagrados constitucionalmente no artigo 40 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988. Tal postura constitucional foi reafirmada com a prorrogação por mais 10 anos dos benefícios fiscais, pautados no interesse do desenvolvimento econômico e social da Amazônia (art. 92).

Embora os benefícios fiscais tendo contribuído de forma expressiva para a região norte do país, se faz necessário um controle seletivo dos benefícios concedidos para atender os reais interesses preconizados na Carta Constitucional.

Uma avaliação mais rigorosa deve se realizada para análise dos objetivos preceituados e implementados ao longo dos 40 anos da Zona Franca de Manaus, de forma a preservar o pacto federativo, evitando a guerra fiscal,

estimulando a produção do desenvolvimento econômico sem prejudicar o princípio da concorrência.

7. Bibliografia

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. São Paulo, Malheiros, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 13ª. Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981.
- BALTHAZAR, Ezequiel Antônio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais da federação. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Zonas francas como propostas de viabilidade econômica de áreas subdesenvolvidas: o caso brasileiro. In: BASTOS, Celso Ribeiro; TAVARES, André Ramos. *As tendências do direito público no limiar de um novo milênio*, São Paulo: Saraiva, 2000.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Incentivos Fiscais – Zona Franca de Manaus*, Parecer de 02/12/97, in Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, no. 22, jan.- março de 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Legus, 1998.
- BENCHAYA, Rachel. *Os Incentivos Fiscais na Zona Franca de Manaus e a Repercussão nos Estados Federados*. Dissertação de Mestrado da UFCS. 2005. <http://www.buscalegis.ufsc.br/>
- BERCOVICI, Gilberto. *Desequilíbrios regionais – uma análise jurídico institucional*. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.
- BERGOVICI, Gilberto. *Constituição Econômica e Desenvolvimento*. São Paulo, Malheiros, 2005.
- BORGES, José Souto Maior. *Isonções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.
- CANTO, Antonio Cláudio Guimarães do. *Os Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus – Inconstitucionalidade que existiu até o advento da Carta de 1988*, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, 02, Ed. Revista dos Tribunais.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva, 18ª ed. 2007.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio G. *Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil*. São Paulo: FUNDAP, 1998.
- CHIESA, Clélio. *A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CRUZ, Vera Carla Nelson de Oliveira. Redução dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus: inconstitucionalidade. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 23, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, abr.-jun./1998.
- DERZI, Misabel. *Família e Tributação. A vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco*. Revista da Faculdade de Direito da UFMG, 1989, v. 32.

- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (coord.). *Incentivos Fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo : Bushatsky
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e Mudança Social*. RJ, Forense, 1981.
- FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Zona Franca de Manaus*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário*. vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal*, in *Direito Tributário em Homenagem a Brandão Machado*. SP, Dialética, 1998.
- FLORIDO, Irineu. *A repercussão Econômica dos Impostos*. Rio de Janeiro: Líber Júris, 1987.
- FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito Econômico*. 2ª. Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998.
- FURTADO, Celso. *Teoria e Política do Desenvolvimento Econômico*. São Paulo, Nacional, 1977.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GRECO, Marco Aurélio. *ICMS – Operações com destino à zona franca de Manaus – Interpretação do art. 40 do ADCT - Caráter conservativo e caráter dinâmico – Revista dos Tribunais*. Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas. Vol. 3, Ed. Revista dos Tribunais.
- GRECO, Marco Aurélio. Reedição de medidas provisórias e abuso do poder de legislar – Incentivos a informática e ZFM (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 66, São Paulo: Dialética, mar./2001.
- GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paula Zonari. *ICMS- Benefícios Fiscais- Isenções, Convênios, Imunidades - Produtos semi-elaborados* in: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- GUSMÃO, Daniela Ribeiro. *Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do ICMS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- IPEA - *Incentivos fiscais à Indústria na Zona Franca de Manaus*. www.ipea.gov.br
- LEONETTI, Carlos Araújo. *Humanismo e Tributação: Um Caso Concreto*. Disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/68.html>.
- LEONETTI, Carlos Araújo. *Humanismo e Tributação; um caso concreto*. In Mezzaroba, Orides. *Humanismo Latino e Estado no Brasil*. Florianópolis Boiteux; Treviso, Fondazione Cassamarca, 2003.
- LOPES, Mario Jorge Góis. *Considerações Jurídico-Econômicas sobre a Zona Franca de Manaus* (Dissertação de Mestrado). São Paulo: USP, 1978.
- MACHADO, Hugo de Brito. *A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política*. Fortaleza: Revista da Faculdade de Direito de Fortaleza n. 28, jul/dez 1987.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Malheiros, SP, 2007.
- MARINS, James. *Justiça Tributária e Processo Tributário (ensaios)*. Curitiba: Universitária Champagnat, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva, André Elali e Marcelo Magalhães Peixoto. *Incentivos Fiscais - Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*, MP editora, SP, 2007.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Econômico e Tributário – Comentários e Pareceres*. Ed. Resenha Tributária, SP, 1992.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Zona Franca de Manaus - Inteligência do art. 40 do ADCT - Impossibilidade de criação de restrições aos incentivos constitucionalizados em 1988 – Parecer*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 35, 2000, Editora RT, SP;
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Zona franca de Manaus - Inteligência do Artigo 40 do ADCT - Impossibilidade de Criação de Restrições aos Incentivos Constitucionalizados em 1998*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 64. São Paulo: Dialética, 2001.

- MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *A Política Tributária como instrumento de Defesa do Contribuinte*. A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro, São Paulo, IOB, 2002.
- MELLO, Gustavo Miguez de. *Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. Mapa Fiscal Editora, Rio de Janeiro, 1978.
- MENDES, Guilherme A. dos Santos. *Legislação Aduaneira Comentada*. Editora Meta, 1ª ed., 1995.
- MORAES, Germana de Oliveira. Seminário sobre a reforma tributária. Março, 2003, Fortaleza, mimeo.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *PIS e COFINS Isenções nas Vendas para a Zona Franca de Manaus*. <http://www.marcelomagalhaes.adv.br/artigos/pisecofins>
- PIRES, Adilson Rodrigues. *Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário*. vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- PONTES, Helenilson Cunha. *Incentivos na ZFM*. www.fiscosoft.com.br
- RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Incentivos fiscais: conceito e espécies. *Revista Efiscal*, n. 98, 2ª quin. de setembro/2000, Manaus: EDT Publicações.
- RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *O COMUNICADO CAT N. 36/2004 E A ZONA FRANCA DE MANAUS* http://www.pge.am.gov.br/dsv/pareceres_doutrina
- RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes (coord.). *Estudos de Direito Tributário*. Editora Caminha Consultoria, Manaus, 2006.
- RIBEIRO, Maria de Fátima Ribeiro e Thiago Degelo Vinha. *Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais*. In *Tributação, Justiça e Liberdade*, coord. Marcelo Magalhães Peixoto e Edison Carlos Fernandes, Editora Juruá, Curitiba-PR, 2005.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. *Os Acordos com o FMI e seus reflexos no Sistema Tributário Nacional*, in *O Brasil e os Acordos Econômicos Internacionais*. Coor. Roberto Luiz Silva e Valério de Oliveira Mazzuoli. *Revista dos Tribunais*, SP, 2003.
- RIBEIRO, Maria de Fátima e Natália Paludeto Gesteiro. *A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo in* *Revista de Direito Empresarial*. Ed. Juruá, n. 5, janeiro/junho 2006, Curitiba, p. 195 a 209.
- ROCHA, Ernesto dos Santos Chaves da; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *A Reforma Tributária*. Manaus: Governo do Amazonas, 2000.
- ROCHA, Ernesto dos Santos Chaves da. *A Compatibilidade da concessão de incentivos fiscais relativos a tributo como receita compartilhada com o pacto federativo brasileiro: O caso da Zona Franca de Manaus*. Dissertação de mestrado da UFSC, 2005. <http://www.buscalegis.ufsc.br/>
- SIDOU, J. M. Othon. *A natureza social do tributo*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- SILLOS, Lívio Augusto de. *Imunidade das Receitas de Exportação e das decorrentes da venda de mercadorias à Zona Franca de Manaus na determinação da Contribuição Social Sobre o Lucro (CSLL)* www.fiscosoft.com.br
- SILVA, Fernando Rezende A. da; SILVA, Maria da Conceição. *O sistema tributário e as desigualdades regionais: uma análise da recente controvérsia sobre o ICM*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974.
- SILVA, José Afonso da. *Sistema Tributário Nacional*. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1975.
- SILVA, Matheus Simões Gonçalves da. *Reflexões sobre o direito à manutenção e à utilização dos créditos do ICMS nas saídas isentas para a Zona Franca de Manaus*. *Jus Navigandi*, <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto>
- SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

- TILBERY, Henry. Base econômica e feito das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (coord.). *Incentivos Fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo : Bushatsky.
- WAGNER, José Carlos Graça. *Tributação Social do Trabalho e do Capital*. Resenha Tributária, São Paulo, 1982.
- ZANOTI, Luiz Antonio e Maria de Fátima Ribeiro. *O Tributo como fator de geração de justiça e do bem-estar social*, in Revista Argumentum do Curso de Mestrado em Direito da UNIMAR, n. 6, 2006, Marília, p. 69 a 80.

.....

ABRIL - 2007