



GUERRA FISCAL: REFLEXOS SOCIOJURÍDICOS A PARTIR DA PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE N. 69 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

TAX WAR: SOCIO-JURIDICAL REFLECTIONS FROM THE PROPOSAL FOR
BINDING SECURITIES N.69 OF THE FEDERAL SUPREME COURT

Diego Francivan dos Santos Chaar*
Evelyn Vannelli de Figueredo Castro*
Marcela Dorneles Sandrini*

RESUMO

Este trabalho tem por objeto analisar os efeitos sociojurídicos da possível aprovação da proposta de Súmula Vinculante n.69/2012 (PSV 69) de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, que visa tornar inconstitucional os benefícios oriundos de ICMS concedidos sem prévia aprovação em convênio pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, numa tentativa de inibir a guerra fiscal entre os estados federativos. Pretende-se aprofundar a análise com ênfase na Zona Franca de Manaus, partindo do pressuposto da inobservância do tratamento diferenciado garantido pela Constituição Federal brasileira em relação aos benefícios fiscais concedidos no âmbito da ZFM. O estudo proposto apresenta temática atual e de grande relevância no ordenamento jurídico brasileiro, pois, atualmente, o modelo concentra atividade numa tentativa de inibir a guerra fiscal entre os estados federativos. Pretende-se ainda, aprofundar a análise enfatizando a Zona Franca de Manaus, significativa no Polo Industrial de Manaus (PIM), mas os reflexos dos benefícios fiscais se estendem inclusive para outros estados que compõe a Amazônia Ocidental, isso impacta diretamente no desenvolvimento social e econômico da região, fomentando as políticas públicas econômicas para a redução das desigualdades regionais e o combate à pobreza, previsto no art. 3º, III da Constituição Federal Brasileira de 1988. O estudo foi desenvolvido utilizando o método analítico-dedutivo, fontes bibliográficas e jurisprudencial, análise da legislação e dados pertinentes, priorizando a

* Mestrando em Direito (PPGDir/UFAM). Especialista em Direito Tributário (EBRADI). Especialista em Advocacia Cível (FMP). Bacharel em Direito pela Universidade Paulista (UNIP). Advogado. Pesquisador financiado pela (FAPEAM). E-mail: diegochaar.advocacia@gmail.com Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7929094202951388> Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-7087-9511>

* Mestranda em Direito (PPGDir/UFAM). Especialista em Direito Público e Tributário (CIESA). Advogada. Assessora Jurídica na Secretaria Municipal de Educação de Manaus. Pesquisadora financiada pela (FAPEAM). E-mail: evelynvoz@gmail.com Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2684375099262319> Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-2750-8387>

* Mestranda em Direito (PPGDir/UFAM). Especialista em Direito e Processo do Trabalho (UEA). Advogada. E-mail: marcela.sandrini@hotmail.com Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9640010833092986> Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-8324-1410>





interdisciplinaridade entre o Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Por fim, constatou-se a inconstitucionalidade material no bojo da proposta analisada.

Palavras-chave: ICMS. Guerra fiscal. Incentivos fiscais. Desenvolvimento regional. Zona Franca de Manaus.

ABSTRACT

This work aims to analyze the socio-legal effects of the possible approval of the proposed Binding Precedent n.69/2012 (PSV 69) of initiative of the Federal Supreme Court, which aims unconstitutionally the benefits arising from ICMS granted without prior approval in an agreement by the National Council of Treasury Policy – CONFAZ, in an attempt to inhibit the fiscal war between the federal states. It's intended to deepen the analysis with emphasis in Manaus Free Trade Zone, based on the assumption of non-observance of the differentiated treatment guaranteed by the Brazilian Federal Constitution in relation with tax benefits granted under the ZFM. The proposed study presents a current theme of great relevance in the Brazilian legal system, since currently, the model concentrates activity in an attempt to inhibit the fiscal war between the federal states. It's intended to deepen the analysis emphasizing in Manaus Free Trade Zone, significant in the Industrial Pole of Manaus (PIM), but the reflections of the tax benefits even extend to other states that make up the Western Amazon, this directly impacts the social and economic development of the region, promoting economic public policies for the reduction of regional inequalities and the fight against poverty, provided for in art. 3º, III of the Brazilian Federal Constitution of 1988. The study was developed using the analytical-deductive method, bibliographical and jurisprudential sources, analysis of legislation and relevant data, prioritizing interdisciplinarity between Constitutional, Financial and Tax Law. Finally, the material unconstitutionality in core of the analyzed proposal was verified.

Keywords: ICMS. Tax war. Tax breaks. Regional Development. Manaus Free Trade Zone.

1. INTRODUÇÃO

A concessão dos incentivos fiscais é uma prática adotada em diversos países do mundo. Conforme dados do IPEA¹, mais de 46 países adotam essas políticas, entre eles: EUA, Austrália, China, Chile, a maioria dos membros da União Europeia, Coreia, Rússia, Reino Unido, México, Canadá, Nova Zelândia e Brasil. Os benefícios fiscais são reconhecidos na extrafiscalidade e sua existência no direito positivo (GOUVÊA, 2006) com objetivo primordial de desenvolvimento econômico, ressaltando a função social das atividades econômicas no plano constitucional (ELALI, 2007).

Os incentivos de cunho fiscal, podem ser observados como forma de intervenção do Estado no domínio econômico para atender interesse público, que se manifestam através de políticas públicas, nesse caso, as políticas econômicas. As políticas públicas buscam formas de

¹ Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cts/pt/central-de-conteudo/artigos/artigos/269-o-que-sabemos-sobre-a-efetividade-dos-incentivos-fiscais-para-p-d-da-lei-do-bem>



concretização dos direitos humanos e sociais (BUCCI, 2006), através da coordenação dos meios colocados à disposição do Estado para realizar objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados (LIBERATI, 2013). Estes apresentam-se como mecanismos de renúncia fiscal, no qual o governo dispõe de parte dos impostos com o intuito de promover o desenvolvimento econômico e social de determinado estado federativo ou região, a partir de estímulos à atividade empresarial privada.

No Brasil, a função social constitucional dos incentivos fiscais está prevista no art. 151, I da Carta Magna de 1988, prevendo a possibilidade dos estados federativos, dentro de suas competências tributárias de isentar tributos visando justamente a promoção do equilíbrio do desenvolvimento econômico entre diferentes regiões do país. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional adotou como norma geral a possibilidade de instituir norma isentiva, conforme previsto no art. 176, do CTN.

A outorga de incentivos fiscais “deve observar rigorosamente os critérios estabelecidos na ordem jurídica como forma de proteger a Federação” (ELALI, 2007, p. 55). Ocorre que, partindo desse estímulo de interesse público e incremento na produção, comércio e consumo, em alguns casos, na tentativa de manter ou atrair novos investimentos, os Entes federados ignoram as normativas regulamentadoras e passam a competir economicamente entre si na chamada de “guerra fiscal”, segundo Tomé “a disputa travada entre as pessoas de direito interno para atrair investimento dos particulares” (2007, p. 129), como vem ocorrendo nas concessões de incentivos fiscais relacionadas ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Como regra geral, os benefícios fiscais de ICMS são autorizados mediante convênio firmado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ por unanimidade dos estados, com base no art. 155, §2º, XII, g da Constituição Federal de 1988. Aparentemente a falta de efetividade de controle relacionados a concessões de incentivos, ocasiona a recorrente judicialização em decorrência da malversação do ICMS. Nesse sentido, a jurisprudência do STF reforça que a concessão de incentivos concedidos unilateralmente é inconstitucional.

A partir dessa problemática e pertinência do tema, o Supremo Tribunal Federal através do Ministro Gilmar Mendes, apresentou uma proposta de Súmula Vinculante nº 69/2012 (PSV



69)², dispondo que: "Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional".

Aparentemente, tal proposta apresenta-se como uma saída bem intencionada para a problemática da Guerra fiscal entre os estados-membros, pois, é sabido que súmulas vinculantes possuem eficácia imediata, com força normativa para suprimir controvérsias de cunho Constitucional.

No entanto, este artigo abre um parêntese acerca da preocupação de possíveis reflexos negativos direcionados à Zona Franca de Manaus, caso a proposta seja aprovada nos termos apresentados. Pelo fato de o texto não dispor expressamente sobre a condição diferenciada da ZFM, este estudo se propõe sob o viés crítico e jurídico, descrever a proposta, analisar a constitucionalidade e elencar possíveis efeitos sociojurídicos decorrentes de um possível cenário hipotético de vigência da Súmula.

Ademais, o estudo abordará o contexto dos incentivos relacionados ao ICMS a partir da Emenda Constitucional EC 1/69, bem como a recepção do art. 15 da Lei Complementar n. 24/75 pela Constituição Federal de 1988. Nesse cenário, o estudo proposto justifica-se pela dimensão social dos efeitos dos benefícios da ZFM que são estendidos aos estados situados na região Norte e parte da Amazônia Ocidental, como Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima (Decreto Lei nº 356/68) e estado do Amapá (Lei nº 8.387/91), gerenciados pela Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA³.

Para o desenvolvimento da pesquisa, será adotado o método analítico-dedutivo, fontes bibliográficas e jurisprudencial, análise da legislação e dados pertinentes extraído de sites governamentais, priorizando a interdisciplinaridade entre o Direito Constitucional, Financeiro e Tributário.

É válido destacar que apesar da proposta ter sido autuada em 02/04/2012, esta prossegue em andamento processual no STF, apta para apreciação em qualquer tempo. Portanto, permanece na condição de temática atual merecendo a propositura de novos debates jurídicos em consideração a sua relevância social e econômica para o País.

² Processo n. único 9941702-33.2012.1.00.0000. Disponível para consulta pública disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4222438>

³ Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br>



Ao final do trabalho, nas conclusões, será apontado como a proposta de Súmula impacta diretamente o modelo Zona Franca de Manaus, em decorrência da inconstitucionalidade material, bem como os cenários e perspectivas no que se refere ao desenvolvimento econômico da região.

2. DO REGRAMENTO VIGENTE ACERCA DA DESNECESSIDADE DE PRÉVIO CONVÊNIO PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio com incentivos fiscais para empresas que se instalam na região. Esses incentivos incluem isenção de impostos como IPI, ICMS e Imposto de Renda, além de outras vantagens tributárias. Doutrinariamente, os benefícios fiscais são relevantes e úteis, no entanto, é necessário a sua compreensão e esforço numa perspectiva multidisciplinar, pois apesar de materializarem-se em normas tributárias, estas perseguem objetivos conexos com a política econômica estatal (GOUVÊA, 2006).

Segundo Freitas e Freitas “não é de hoje que o Estado, no afã de intervir do domínio econômico, induzindo comportamentos que rendam ensejo ao desenvolvimento de determinadas regiões ou setores da economia, se utiliza da concessão de benefícios fiscais com renúncia de receitas” (2020, p. 335). Notadamente, esse modo de intervenção, apresenta-se como poderoso instrumento de indução econômica, apesar de também gerar inúmeros debates entre defensores e críticos da medida.

Para Eros Grau (2008), políticas públicas designam as atuações do Estado contemporâneo, abrangendo todas as formas de intervenção do poder público na vida social. Para Felipe Fonte “compreendem as ações e programas para dar efetividade aos comandos gerais impostos pela ordem jurídica que necessitam da ação estatal (2013, p. 45). Portanto, não se pode negar que tais instrumentos, como a extrafiscalidade, compõe o rol das políticas públicas econômicas visando cumprir objetivos fundamentais, como a erradicação da pobreza e a marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais, previsto no art. 3º, III da CF/88.

A concessão desses incentivos fiscais tem sido regulada por regras específicas, que preveem a necessidade de convênios entre a empresa beneficiada e os órgãos responsáveis pela administração da Zona Franca de Manaus. Levando em consideração que apresentam limites de diversas naturezas (GOUVÊA, 2006), esses convênios estabelecem as condições para a



concessão dos incentivos, como o prazo de duração, a quantidade de empregos gerados, entre outras obrigações.

No entanto, em 2014 o STF julgou a ADI de nº 310, em que se discutia a definição do alcance do art. 40 do ADCT, se o dispositivo teria recepcionado o quadro pré-constitucional de incentivos fiscais da ZFM, ainda que incompatíveis com o sistema do ICMS previsto na Constituição de 88, qual seja, o do art. 155, § 2º, inciso XII, letra ‘g’, da Constituição da Federal de 1988.

No julgamento da ADI de nº 310⁴, a Corte decidiu que o quadro pré constitucional da ZFM constitucionalizou-se pelo art. 40 do ADCT, com natureza de imunidade tributária.

A relatora da ADI nº 310, Ministra Cármen Lúcia, explica que as indústrias já instaladas ou que vierem a se instalar na ZFM “também foram excluídas dos convênios necessários para a concessão ou revogação de isenções do ICM, regulamentados pela Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975”.

Noutro ponto, em 2018, o STF julgou o RE 592891⁵. Nesse julgamento, a Corte decidiu, por unanimidade, que o tratamento fiscal da ZFM “é especialíssimo”, onde no voto do Ministro Alexandre de Moraes, ficou demonstrado que a previsão constitucional de incentivar o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, não é automática, pois a concessão de incentivos fiscais depende de lei.

De acordo com a decisão do STF no RE 592891, em especial, o voto do Min. Alexandre de Moraes, as empresas que se instalarem na Zona Franca de Manaus já estarão automaticamente beneficiadas pelos incentivos fiscais previstos em lei. Ou seja, a mera instalação da empresa na região já é suficiente para que ela possa usufruir dos benefícios fiscais, desde que tenha previsão legal e siga o regramento com as respectivas disposições.

Com essas decisões, o STF estabeleceu um novo entendimento sobre a concessão de incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus.

Antes de adentrarmos na recepção do artigo 15 da Lei Complementar de nº 24 de 07/01/1975, cumpre verificar primeiramente a legislação vigente no ordenamento jurídico à época de sua instituição, sua constitucionalidade e por fim, sua recepção pela Constituição Federal de 1988.

⁴ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1501549> Acesso em 10 jul. 2023.

⁵ Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750909416> Acesso em 10 jul. 2023.



A Constituição vigente à época da instituição da Lei Complementar nº 24/75, era a Constituição Federal de 1967, com redação da Emenda Constitucional nº de 17/10/1969, dispondo no art. 23, §6º, sobre o imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes” – ICM, e suas respectivas isenções, no seguintes termos:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado

§ 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

Conforme a norma constitucional da EC 1/69, para que o Ente Estadual pudesse conferir a isenção, deveriam ocorrer duas etapas, primeiramente seria a realização de um convênio com as disposições concessivas de isenção e em segundo momento, conforme pactuado entre os Estados, o convênio seria disciplinado por cada Estado.

Partindo da premissa que os incentivos fiscais devem observar rigorosamente os critérios estabelecidos na ordem jurídica, Elali enfatiza a regra geral:

No caso dos Estados e do Distrito Federal, a concessão de incentivos fiscais não pode se dar unilateralmente. Devem, para não desrespeitar o sistema constitucional, ser previamente aprovados em deliberações no CONFAZ, o denominado Conselho Nacional de Política Fazendária, composto por representantes dos Estados, do Distrito Federal e um membro da União Federal (2007, p. 55).

O ordenamento constitucional vigente, determinava que para que os Estados pudessem realizar o convênio, deveria ter uma lei complementar que disciplinasse a matéria, sendo a Lei Complementar nº 24 de 07/01/1975, que cumpriu a ordem constitucional para disciplinar as isenções de convênios interestaduais relativos ao ICM.

No entanto, é imprescindível ressaltar que no artigo 15 da LC nº 24/75⁶, estabeleceu-se que as disposições da aludida lei são inaplicáveis para as indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, ordenando as demais Unidades da Federação, determinar a “exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas”.

Portanto, o Art. 15 da LC nº 24/75, protegia as empresas que estivessem ou que viessem a se instalar na Zona Franca de Manaus, dos convênios celebrados pelos demais Entes, que não

⁶ Art. 15 - 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 incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.



poderiam suprimir os incentivos fiscais conferidos pelo Governo do Amazonas às empresas instaladas na Zona Franca de Manaus.

Ramos Filho (2019, p. 127), leciona que o Estado do Amazonas estaria dispensado “da observância dos demais dispositivos da mesma lei, o que, por conseguinte, implica a possibilidade daquela mesma unidade da Federação conceder, sem prévia autorização de convênio interestadual celebrado no âmbito do CONFAZ, incentivos fiscais de ICM”.

Nessa sistemática, para a concessão de incentivos fiscais às indústrias instaladas na Zona Franca de Manaus, o Governo do Amazonas, precisaria somente editar lei local para fins de concessão de incentivos fiscais, sem necessidade de autorização de prévio convênio.

A norma em comento, se relacionava com os interesses do Governo naquele momento, pois a EC 1/69, no que tange ao plano de desenvolvimento regional, principalmente, das regiões geograficamente isoladas do restante do país como nos artigos: 8º, XIV⁷, 43, IV⁸ e 63⁹.

Nessa senda, o doutrinador Ramos Filho (2019, p. 130), leciona que as disposições previstas no art. 15 da LC nº 24/75, foi somado com os incentivos fiscais do Decreto-Lei n. 288, de 28/02/1967, “para, destarte, ampliar o quadro de características inerentes à Zona Franca de Manaus, que visava criar na Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitissem o desenvolvimento daquela região”.

Após essa breve explanação, cabe compreendermos acerca da recepção do artigo 15 da Lei Complementar de nº 24/75, pela Constituição Federal de 1988.

Primeiramente, cumpre verificar que, segundo a doutrina constitucional, para que uma norma anterior a norma constitucional vigente seja recepcionada, há a necessidade de verificar se a norma editada a época era materialmente e formalmente constitucional frente a constituição de sua época, e se a referida norma é materialmente constitucional, conforme a Constituição atualmente vigente, sendo desnecessária ser formalmente constitucional com a nova Constituição.

No que se refere a compatibilidade material e formal, o artigo 15 da LC de nº 24/75, apresentava ambos os requisitos, frente a EC 1/69, sendo, portanto, a norma compatível com o texto constitucional da época.

⁷ Art. 8º. Compete à União: XIV - estabelecer e executar planos nacionais de educação e de saúde, bem como planos regionais de desenvolvimento;

⁸ Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: IV - planos e programas nacionais e regionais de desenvolvimento;

⁹ Art. 63. O orçamento plurianual de investimento consignará dotações para a execução dos planos de valorização das regiões menos desenvolvidas do País.



No que tange a Constituição Federal de 1988, essa manteve a necessidade de lei complementar, para regular as deliberações dos Estados, sobre incentivos e benefícios fiscais, seguindo o regramento de após a lei complementar, realizarem convênios e assim, poderem disciplinar os benefícios e incentivos em sua unidade federativa.

A norma constitucional em apreço, é o Art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal de 88, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Preliminarmente, a norma nos induz a acreditar que as disposições do art. 15 da LC de nº 15/75, estaria não recepcionada pela CF/88, retirando a possibilidade do Estado do Amazonas conceder incentivos fiscais de ICMS sem o prévio convênio. Todavia, a Constituição Federal é um sistema, devendo ser considerada como um todo e não em partes.

O professor Ramos Filho (2019, p. 132), nos ensina com maestria que o art. 15 da LC 24/75, era parte integrante do “ordenamento jurídico anterior à atual Carta Constitucional, o quadro de características da Zona Franca de Manaus, juntamente com o Decreto Lei n. 288, de 28.02.1967”. Nesse contexto, explica que o art. 15 da LC 24/75, foi recepcionado pelo art. 40 do ADCT, que manteve até 2073 (conforme art. 92-A do ADCT) a “Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais”.

Explanando sobre o termo “características”, em brilhante lição, Marco Aurélio Greco, “por definição de “característica” é qualidade que distingue dois objetos (...)”. e continua, (...) portanto, só haverá característica se existir diferença, pois esta é que dá identidade à região. Se a ZFM passar a ter as mesmas qualidades das demais regiões, perderá tal característica, deixando de ser mantida a essência visada pelo Constituinte (RAMOS FILHO, apud GRECO, 2019, p. 133).

Nessas lições, Ramos Filho (2019, p. 133) advoga que, dentre as características que tipificam a ZFM, tem-se em destaque a do art. 15 da LC 24/75, afastando as regras dispostas na norma sobre a necessidade de convênio, para as empresas que estarem instaladas ou que vierem a se instalar na ZFM, possibilitando ao Estados do Amazonas, mediante lei, sem a participação de convênio, conferir incentivos fiscais de ICM as indústrias ali instaladas.



Em que pese a disposição do art. 15 da LC 24/75, não encontrar fundamento no art. 155, §2º, XII, g, da CF/88, aquele dispositivo, foi recepcionado pelos arts. 40, 92 e 92-A do ADCT, “por serem específicos em relação àquele outro, sobre ele prevalecem no que disser respeito às situações por eles reguladas” (RAMOS FILHO, 9019, p. 134).

Dessa forma, sendo as disposições do ADCT normas especiais, prevalecem sobre a norma geral, e sendo os Art. 40, 92 e 92-A norma especial atinente a ZFM, prevalece sobre as disposições do Art. 155, §2º, XII, g, da CF/88, recepcionando assim o Art. 15 da LC 24/75, como parte das características da ZFM.

A Lei Complementar 87/96, trazia em seu art. 34, as disposições do art. 15 da LC 24/75, todavia foi vetado pelo Presidente da República, mantido pelo Congresso Nacional. Porém, o aludido veto não afetou a LC 24/75, podendo concluir que “a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS pelo Estado do Amazonas permanece sendo disciplinada pelo art. 15 da Lei Complementar 24/1975 e amparada pelos arts. 40, 92 e 92-A do ADCT”. (RAMOS FILHO, 2019, p. 136)

Inclusive, o § 3º da Cláusula Primeira do Convênio de nº 190/17 do CONFAZ¹⁰, que dispunha sobre a convalidação de convênios em desacordo com o disposto no art. 155, §2º, XII, g, da CF/88, não se aplicavam aos benefícios instituídos por legislação estadual, nos termos do art. 15 da LC 24/75, do Art. 4º do DL 288/67, ambos fundamentos no art. 40 do ADCT.

3. DA PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE

Em 1963, há quase 60 anos, as súmulas (considerações sobre um determinado assunto), surgiram no ordenamento jurídico brasileiro por uma emenda do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Contudo, apenas com advento da Emenda Constitucional n. 45/2004 estas considerações, receberam o adjetivo de vinculante, com a inovação presente no artigo 103-A da Constituição Federal/88:

¹⁰ **Cláusula primeira** Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstauração dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.

§ 3º O disposto neste convênio não se aplica aos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual, nos termos do art. 15 da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ambos com fundamento no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal.



Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, **terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário** e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (grifo nosso)

Pelos ensinamentos do artigo supracitado, tem-se que para uma súmula receber a condição de vinculante, é necessário ao menos que o tema tenha sido por diversas vezes pauta no STF e que a decisão seja dominante, para poder ser aprovada por dois terços de seus membros. Mancuso (2014) argumenta que a criação das súmulas vinculantes decorreu da busca por certeza, pela segurança e pela igualdade.

Andrade (2007, p.50) destacou que o objetivo com a criação destas súmulas foi “de equacionar o problema da morosidade e principalmente prestigiar a necessidade de imprimir celeridade ao sistema processual”.

Quanto ao tema, ainda é controverso, sendo possível identificar na doutrina vastos títulos reconhecendo a importância deste instrumento jurídico para a garantia de isonomia, segurança jurídica e celeridade. Por outro lado, títulos que enfatizam as violações em sua concepção, podem comprometer a subsistência da integridade do ordenamento jurídico.

Superada a breve introdução da súmula vinculante, se faz necessário compreendê-la no cenário proposto neste artigo.

Ainda na condição de proposta e sob relatoria do Min. Gilmar Mendes, a redação do texto apresentado de Súmula Vinculante n.69 de 2012, dispõe:

"Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é **inconstitucional**" (grifo nosso)

A partir da redação da PSV é possível extrair que, caso não haja modulação de efeitos todos os benefícios atribuídos sem a prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, seriam cobrados retroativamente às empresas beneficiadas. Eis uma verdadeira insegurança jurídica, em total contradição com um dos pilares da democracia, sobretudo em relação à segurança jurídica.

Importante destacar que não há qualquer período restritivo PSV, de forma que se torna inimaginável eventual prejuízo a quem recebeu determinado benefício e ao Estado em que a beneficiária está situada, exclusivamente por ausência temporal na proposta. Ao passo que o



próprio enunciado do art. 103-A prevê a necessidade de uma repetitividade, o que por lógica, subentende-se que é de um corte temporal.

A partir dessas considerações acerca da proposta PSV n.69 e a compreensão dos elementos trazidos em seu bojo, faz-se necessário analisar os aspectos de sua constitucionalidade, primordialmente em relação dos efeitos suportados pela Zona Franca de Manaus.

Em relação a constitucionalidade material da PSV de nº 69, há graves violações da Carta Constitucional de 1988. Isso porque, a sua disposição é de caráter nacional e irrestrito, sem verificar afundo determinadas normas constitucionais que protegem o desenvolvimento econômico de regiões mais afastadas no Estado Brasileiro.

É possível verificar que o estado do Amazonas pode conceder incentivos fiscais sem prévio convênio, nos termos do art. 15 da LC 24/75. Essa benesse, com fundamento no art. 40, 92 e 92-A do ADCT, e do DL n. 288/67, que constitui as características da Zona Franca de Manaus. Nesse contexto Leciona Martins:

Essa região de livre-comércio deve manter, pelo prazo previsto na Constituição, em relação ao restante do País, um tratamento diferenciado, mais favorecido, compatível com a finalidade do incentivo regional que lhe foi outorgado, ou seja, para que se atinja um dos objetivos fundamentais da República, que a teor do art. 3º, III da CF (...) (2007, p.210).

O modelo socioeconômico, também possui fundamentos no art. 3º, inciso III da Constituição Federal, promovendo a redução das desigualdades sociais e regionais, no mesmo sentido, visa o art. 170, inciso VII, trata como princípio da ordem econômica a redução das desigualdades regionais.

Por outro lado, o Art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal de 88, impõe como regra geral, a realização de prévio convênio, para que ocorra a deliberação do incentivo fiscal.

Paralelo aos dispositivos, existe a guerra fiscal tributária de âmbito nacional, podendo ser conceituada como a “competição tributária entre unidades subnacionais que, através de renúncia fiscal, tentam captar o maior volume de investimentos possíveis para implementar seus setores produtivos” (BENCHIAVA, 2008, p. 237).

Dessa forma, parece que a PSV de nº 69, deixa de observar os mandamentos constitucionais, ao inconstitucionalizar toda a concessão de incentivos fiscais sem prévio convênio, passando por cima de todos os mandamentos constitucionais que visam, precipuamente, reduzir as desigualdades regionais.



Ora, a suposta “pacificação da guerra fiscal”, não deve seguir na contramão a fim de retirar toda a competitividade da Zona Franca de Manaus, que certamente, está notoriamente distante dos grandes polos consumidores, e, além de possuir desvantagens logísticas, poderá ter desfavorecida tributariamente, deixando de ser atrativa internacionalmente.

O que está escrito é que todas as características de zona de livre comércio são mantidas (presente do indicativo), valendo, pois, para os estímulos passados, presentes e futuros próprios de uma zona de livre comércio. Foi o que declarou o constituinte, para assegurar o fundamental pólo de desenvolvimento da região.

Retirar incentivos é proibido pelo artigo. Usufruir de novos incentivos pertinentes a este tipo de área estimulada para levar o desenvolvimento para a Amazônia – e a Zona de Livre Comércio permitiu notável expansão da região, afastando olhos gordos intervencionistas de todo mundo, que viram na Amazônia não território brasileiro, mas internacional – é um imperativo. (MARTINS, 2007, p. 207).

Isto significa na visão de Ives Gandra (idem.), que o constituinte não deixou margem a manobras “convenientes e coniventes” no intuito de reduzir a Zona de Livre Comércio a sua expressão quase nenhuma.

Nesse contexto, Chaar, Castro e Dias (2022, p.12), advogam que a adoção de políticas fiscais, “é um caminho inteligente inserido dentro das políticas públicas voltada para a redução das desigualdades entre regiões, que é o caso da proposta de criação da Zona Franca de Manaus”.

Esse cenário de Guerra Fiscal, só favorece os investidores que criam leilões fiscais verificando o Ente que mais lhe beneficia para poder se instalar, demonstrando que “a verdadeira política financeira não é definida pelos governos, mas exclusivamente pelos investidores” (MARTINS, 2015, p. 241).

E com a retirada de competitividade da Zona Franca de Manaus, a Região Amazônica irá padecer sem atrativos fiscais, pois, “a ocorrência da guerra fiscal se verifica com maior intensidade em países subdesenvolvidos e de grandes disparidades econômicas e sociais” (BENCHIAVA, 2008, p. 237).

A necessidade de manter o modelo econômico Zona Franca de Manaus, não se trata de favorecimento fiscal somente de cunho político, mas, também, de cunho social, pois, se a ZFM “viesse a ser atingida por uma situação ou política adversa, o produto interno bruto seria drasticamente afetado”, o que poderia implicar na “diminuição da renda agregada e consequentemente um maior nível de generalização de pobreza” (RIVAS, MOTA e MACHADO, 2009, p. 173).



E, com o fim dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas, sem prévio convênio, mediante lei, nos termos do art. 15 da Lei Complementar nº 24/75, à Zona Franca de Manaus, pondo fim a atratividade do modelo econômico, as indústrias procurariam outros polos mais atraentes, com tributação mais atrativa, levando as pessoas ali instaladas a “utilizar os recursos naturais que são relativamente mais baratos, o que estimularia a degradação ambiental” (Ibidem, p. 173).

Dessa forma, a PSV de nº 69, visa pacificar a guerra fiscal instaurada no Estado Brasileiro entre os Entes Estaduais, no que tange ao ICMS, por outro lado, há necessidade de se observar o modelo econômico Zona Franca de Manaus para que não se promova a pobreza e a marginalização nessa área tão remota que é a Amazônia, em especial, o Estado do Amazonas.

A proposta precisa ser melhor debatida, precisando observar essa peculiaridade da ZFM e sua regra constitucional isentiva, merecendo ser acrescentado à PSV de nº 69, a seguinte redação, passando a ser a segunda parte da proposta: “(...) com exceção da isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal conferidos pelo Estado do Amazonas às indústrias ali instaladas e que vierem a se instalar, na Zona Franca de Manaus, nos termos do Artigo 15 da Lei complementar de nº 24, de 7 de janeiro de 1975”.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo proposto visou a análise da constitucionalidade da proposta de Súmula Vinculante nº 69/2012 (PSV 69) do Supremo Tribunal Federal. Conforme abordado, a proposta tem por objetivo pacificar o entendimento de que qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

O estudo constatou que a problemática não decorre pela ausência de regulamentação (no caso da obrigatoriedade de convênio autorizado pelo Confaz), ou seja, isto não significa que a previsão dos incentivos não seja regulamentada no Ordenamento jurídico, pelo contrário, a legislação infraconstitucional dispõe acerca dos aspectos intrínsecos, cabendo aos estados observarem as disposições legais, levando em consideração o Princípio do Pacto Federativo.



Contudo, o estudo proposto enfatizou a condição diferenciada da Zona Franca de Manaus, bem como os aspectos danosos que interligam a proposta de sumula em relação aos fundamentos constitucionais que amparam os incentivos oriundos da ZFM.

É estritamente relevante refletirmos que o Brasil ainda nos dias de hoje apresenta acentuado problema relacionado as disparidades socioeconômicas, como é o caso dos estados localizados no extremo Norte em relação as demais regiões do país, é justamente pelo lento avanço no desenvolvimento é que a política de incentivos adotada pelo constituinte ainda apresenta-se como um relevante instrumento atenuador destas desigualdades regionais.

Ao propor a aplicação do método de análise crítica, verificou-se a boa intenção do Supremo Tribunal Federal em lidar com uma problemática hiper sensível, a chamada “guerra fiscal”, nesse caso, sob o recorte temático do imposto estadual ICMS, problemática que ataca diretamente o pacto federativo. No entanto, quando a proposta de súmula omite a condição específica da ZFM, esta abre espaço para novas interpretações prejudiciais ao modelo. Portanto, uma leitura equivocada de determinado dispositivo, num cenário hipotético de aprovação, poderia gerar graves problemas socioeconômicos de impactos diretos à ZFM (principalmente a economia local e geração de empregos diretos), sem contar a continuidade da prática de judicialização dentro do mesmo tema.

Conforme abordado, a Zona Franca de Manaus, foi instituída como política pública de desenvolvimento regional e econômico através do Decreto-Lei 288/67. Esta foi devidamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Atualmente, sua principal atividade econômica concentra-se no Pólo Industrial de Manaus (PIM).

A força da função social da Zona Franca de Manaus, vai além das fronteiras nacionais, pois além dos aspectos do desenvolvimento econômico e social da região beneficiada, o modelo está localizado no seio da Amazônia Ocidental. Portanto, desempenha também uma relevante tarefa de cunho sustentável, levando em consideração a preocupação em manter a floresta preservada para esta e para as futuras gerações.

É possível concluir que a redação da proposta não tratou expressamente a respeito da condição diferenciada da ZFM, que concede incentivos fiscais sem a necessidade de prévio convenio do Confaz. Esta exceção decorre pela própria natureza da instituição deste modelo econômico. Portanto, a omissão não só contraria dispositivos constitucionais, como fomentaria ainda mais a guerra fiscal contra a ZFM.



Uma saída razoável ao problema proposto seria modificar a redação da proposta de súmula (PSV 69) para mencionar expressamente a condição da ZFM para que não reste dúvidas ou até mesmo margens interpretativas de cunho constitucional.

A abordagem do estudo não pretende esgotar o assunto, por esse motivo é de fundamental importância um estudo mais aprofundado e contínuo sobre a temática, levando em consideração que a proposta ainda permanece em trâmite no STF e apta para apreciação. Além disso, não se pode ignorar que o Congresso Nacional brasileiro promulgou a Emenda Constitucional 83/2014, que prorrogou os incentivos fiscais especiais do projeto ZFM até o ano 2073, limite temporal em que todos os seus benefícios devem ser observados e mantidos na íntegra.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fabio Martins de. **Comentários sobre regulamentação da súmula com efeito vinculante**. Brasília: Senado, a.44 n174 abr./jun.2007. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/140964/R174-23.pdf?sequence=5&isAllowed=y>. Acesso em 03 abr. 2023

BENCHAYA, Rachel. ZFM: incentivos fiscais e a repercussão nos Estados federados. In: In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coords.). **Tributação na Zona Franca de Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM**. São Paulo: MP editora, 2008.





BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado. Acesso em: 28 mai. 2022.

BRASIL. Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017. **Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições.** Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17 Acesso em: 02 abr. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 288 de 28 de fevereiro de 1967**. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Brasília: Senado, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm. Acesso em: 28 mai. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional de nº 1 de 17 de outubro de 1969. **Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm Acessado em: 02 abr. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. **Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm Acesso em: 02 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 310**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Convênios sobre ICMS ns. 01, 02 e 06 de 1990: revogação de benefícios fiscais instituídos antes do advento da ordem constitucional de 1998, envolvendo bens destinados à Zona Franca de Manaus. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 19 de fevereiro de 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1501549> Acesso em: 10 07. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592891**. Recurso Extraordinário. Tributário. Repercussão geral. Imposto sobre produtos industrializados – IPI. Creditamento na aquisição direta de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Artigos 40, 92 e 92-a do ADCT. Constitucionalidade. Artigos 3º, 43, § 2º, III, 151, I e 170, I e VII da Constituição Federal. Inaplicabilidade da regra contida no artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal à espécie. Relatora: Min. Rosa Weber, 20 de setembro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750909416> Acesso em: 10 07. 2023.



BUCCI, M.P.D. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, M.P.D (org.). **Políticas públicas, reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm Acessado em: 02 abr. 2023.

CASTRO, Evelyn Vannelli de Figueredo; DIAS, Mônica Nazaré Picanço; CHAAR, Diego Francivan dos Santos. **Zona Franca de Manaus: novas perspectivas transnacionais à luz dos objetivos de desenvolvimento sustentável da agenda 2030 da ONU**. Revista de Direito e Sustentabilidade, v. 8, p. 1-17, 2022. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2525-9687/2022.v8i2.9108> Acesso em: 08 Abr. 2023.

ELALI, André. Incentivos Fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, I. G. S.; ELALI, André; PEIXOTO, M.M (Orgs.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007.

FONTE, Felipe de Melo. **Políticas públicas e direitos fundamentais: elementos de fundamentação do controle jurisdicional de políticas públicas no Estado democrático de direito**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FREITAS, Leonardo Buissa; e FREITAS, Gabriel Buissa Ribeiro. Incentivos fiscais: entre a indução econômica e a responsabilidade fiscal. In: FIRMO FILHO, Alípio Reis; WARPECHOWSKI, Ana Cristina Moraes; e RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. (Coords.). **Responsabilidade na gestão fiscal: estudos em homenagem aos 20 anos da lei complementar nº 101/2000**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. 478 p.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

LIBERATI, Wilson Donizeti. **Políticas Públicas no Estado Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do art. 40 do ADCT – inconstitucionalidade da redução de incentivos fiscais da zona franca de Manaus decorrentes da Lei n. 10.865/04 e da medida provisória nº 202/04 – Parecer. In: MARTINS, I. G. S.; ELALI, André; PEIXOTO, M.M (Orgs.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007.

_____. **Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre Estados**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. ISBN: 978-85-392-0293-5.



MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Sistema brasileiro de precedentes: natureza, eficácia, operacionalidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Zona Franca De Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM**. São Paulo: MP ed. 2008. ISBN 978-85-98848-75-4

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

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

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, I. G. S.; ELALI, André; PEIXOTO, M.M (Orgs.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007.