

Benefícios Fiscais de ICMS na ZFM: Imunização a partir do Julgamento da ADI n. 310-STF

ICMS Fiscal Benefits in the Manaus Free Trade Zone: Immunization by Decision of the Federal Supreme Court in the ADI-310

Luis Felipe de Sousa e Silva

*Pós-graduando em Direito Tributário e Legislação de Impostos pelo CIESA – Centro Universitário de Ensino Superior do Amazonas. Bacharel em Direito pela UFAM – Universidade Federal do Amazonas. Advogado em Manaus.
E-mail: lfsousa.s@gmail.com.*

Resumo

Os benefícios fiscais de ICMS na Zona Franca de Manaus – ZFM são anteriores à ordem constitucional vigente. Os mecanismos fiscais da ZFM são veiculados por legislação infraconstitucional. A atual Constituição possui novas disposições sobre o ICMS. Algumas destas disposições contrariam o regime de benefícios fiscais da ZFM anterior a 1988. O art. 40 do ADCT determina a manutenção dos benefícios fiscais da ZFM. A menção à ZFM na Constituição Federal constitucionalizou sua proteção. A interpretação dada pelo STF ao art. 40 do ADCT declarou o dispositivo como hipótese de imunidade tributária. Os benefícios originados como isenção transformaram-se em imunidades tributárias sob a égide da Constituição de 1988.

Palavras-chave: Zona Franca de Manaus, isenção, ICMS, constitucionalização.

Abstract

The fiscal benefits of ICMS tax in the Manaus Free Trade Zone are prior to the current constitutional order. The fiscal mechanisms of the Manaus Free Trade Zone are carried out by legislation under the Constitution. The current Constitution has new norms about ICMS tax. Some of these laws are contrary to the fiscal benefit regime of the Manaus Free Trade Zone. Art. 40 of the Constitution's ADCT determines the maintenance of Manaus Free Trade Zone's fiscal benefits. The mentioning of the Manaus Free Trade Zone in the Constitution has constitutionalized its protection. The interpretation that Brazil's Supreme Court rendered to art. 40 of the Constitution's ADCT declared it a tax immunity case. The fiscal benefits that were originated as simple legal exemptions became constitutional tax immunity.

Keywords: Manaus Free Trade Zone, Exemption, ICMS tax, constitutionalization.

1. Introdução

A natureza dos benefícios fiscais de ICMS da Zona Franca de Manaus é tema atual de grande acirramento em todo o Brasil. Como se pode imaginar, a legalização do tratamento diferenciado, assim privilegiando uma concepção material de isonomia entre os entes da federação, nem sempre agrada a todos aqueles que dela participam.

Prova desta controvérsia é a quantidade de vezes que o Supremo Tribunal Federal fora instado a se manifestar sobre a matéria, sucessivamente suscitada tanto pelo Estado do Amazonas quanto pelos demais Estados brasileiros. Nesse sentido, a Corte Suprema tem exercido importante papel de “poder moderador” entre os demais poderes da República, inclusive em disputas entre os entes federados, mormente no que pertine à “Guerra Fiscal”.

É justamente a atuação do Supremo Tribunal Federal que dá ensejo ao presente estudo, uma vez que mediante decisão unânime no âmbito da ADI n. 310, de autoria do Estado do Amazonas, a corte decidiu sobre o *status* da proteção à Zona Franca de Manaus, classificando-a como imunidade tributária albergada no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A decisão, embora proclamada de forma unânime entre os ministros presentes, ainda divide opiniões entre a doutrina do Direito Tributário, uma vez que os benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus são antecedentes à CF/1988, veiculados em legislação infraconstitucional e – mais grave para estes estudiosos – possuem disposições que com ela conflitam.

Portanto, o presente estudo objetiva analisar a possibilidade de classificação dos benefícios fiscais de ICMS na ZFM como imunidades tributárias, e ainda, sendo o caso, investigar seu conteúdo e o alcance que desejou o constituinte.

2. Desenvolvimento

2.1. O ICMS na Zona Franca de Manaus

A Zona Franca de Manaus fora legalmente estruturada durante o período da Ditadura Militar, por meio do Decreto-lei n. 288/1967, que a instituiu nos seguintes termos:

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

Veja-se que, o objetivo da criação da Zona Franca de Manaus foi a criação de um centro industrial, comercial e agropecuário no interior da Amazônia, apto a impulsionar seu desenvolvimento. Sem dúvidas, o projeto desenvolvimentista que personificou a Zona Franca de Manaus fora incorporado pela Constituição de

¹ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto-lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967. Altera as disposições da Lei n. 3.173, de 6 de junho de 1957, e regula a Zona Franca de Manaus. Portal da Legislação, Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0288.htm>. Acesso em: 12 jul. 2017.

1988, que trouxe como seus objetivos fundamentais: a garantia do desenvolvimento nacional; a construção de uma sociedade livre justa e solidária; e a redução das desigualdades sociais.

Ainda, o texto constitucional-transitório trouxe disposição expressa no sentido de manter plenamente eficaz na nova ordem constitucional, dispositivos elaborados sob égide de outro texto normativo-fundamental. O art. 40 do ADCT assim dispõe:

“Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.”²

Mantidos os incentivos fiscais próprios da Zona Franca de Manaus, pertinente para o presente estudo conhecer o que a legislação original que tratou sobre o tema dispunha sobre os incentivos relativos ao ICMS dentro da área de livre comércio estabelecida no interior da Amazônia. Vejamos o que dispõe o art. 4º do Decreto-lei n. 288/1967:

“Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.”³

Importante notar que a equiparação da remessa de mercadoria à ZFM a uma exportação tem contundentes efeitos jurídico-tributários, uma vez que por mandamento constitucional não incidia ICMS⁴ em operações de exportação. Vejamos a disposição do art. 23 da Constituição Federal de 1967, emendada pela Emenda n. 1/1969:

“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. § 7º O imposto de que trata o item II não incidirá sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.”⁵

O texto constitucional atual não alterou a proteção às operações de exportação, que se encontra albergada no art. 155, § 2º, X, “a”, com a seguinte redação:

² BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Portal da Legislação, Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 22 nov. 2016.

³ *Op. cit.*

⁴ Na época, o imposto era chamado simplesmente de ICM, incidindo somente sobre mercadorias.

⁵ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Portal da Legislação, Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 12 jul. 2017.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: X – não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.”⁶

Importante notar que Constituição Federal de 1988, relativamente ao ICMS, conferiu o direito à manutenção e ao aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores, uma vez que o ICMS é um imposto marcado pela não cumulatividade. O conceito de não cumulatividade tem compreensão facilmente extraída do texto constitucional, art. 155, § 2º, I:

“I – será não cumulativo, *compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*” (destaque nosso)⁷.

Ao serem asseguradas a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações tributárias de ICMS de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, permitiu-se que o crédito adquirido nas etapas de comercialização de determinado produto não fosse desperdiçado quando do seu envio para a ZFM, assim fortalecendo a zona de livre comércio.

Todavia, este desenho constitucional de benefícios fiscais relacionados ao ICMS na ZFM fora submetido ao crivo do constituinte derivado, por força do art. 34, § 8º, do ADCT. Vejamos:

“§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, ‘b’, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”⁸

A Lei Complementar sugerida pelo constituinte originário não foi promulgada no prazo constitucional, tendo sido suprido o comando transitório de acordo com o procedimento previsto na Lei Complementar n. 24/1975, ou seja, convênio realizado no âmbito do Conselho de Política Fazendária – CONFAZ. Daí nasceu o Convênio ICM n. 65, de 9 de dezembro de 1988, que:

“[...] tornou expressa a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização naquela região, desde que o estabelecimento destinatário tivesse domicílio no Município de Manaus”⁹.

⁶ *Op. cit.*

⁷ *Op. cit.*

⁸ *Op. cit.*

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 310, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 19.02.2014. Pesquisa de Jurisprudência. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6671640>>. Acesso em: 22 nov. 2016.

A partir daí, novos Convênios foram firmados no âmbito do CONFAZ para regular a isenção de ICMS, levando a sucessivas investidas contra a proteção constitucional da ZFM, que culminaram com a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 310, ajuizada pelo Governador do Amazonas. O Supremo Tribunal Federal assumiu papel de protagonista na delimitação do alcance das normas constitucionais de isenção do ICMS.

2.2. *A Ação Direta de Constitucionalidade n. 310, julgada em 19 de fevereiro de 2014*

Em 30 de maio de 1990 foram firmados Convênios no âmbito do CONFAZ – Conselho de Política Fazendária, tratando de ICMS. Naquela oportunidade, os Secretários de Fazenda e Finanças dos Estados e do Distrito Federal tomaram três decisões que prejudicavam a Zona Franca de Manaus: (1) exclusão do açúcar de cana do benefício da não incidência do ICMS quando da remessa para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus; (2) revogação da isenção concedida pelo Convênio ICM n. 65/1988 e fixação de níveis de tributação na remessa de produtos industrializados semielaborados para o município de Manaus; e (3) cancelamento do benefício da manutenção de crédito resultante da não incidência do ICMS nas operações de remessa de mercadoria nacional para Zona Franca de Manaus.

Isto resultou na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 310, que fora ajuizada pelo Governador do Estado do Amazonas, com o intuito de verem retirados da ordem jurídica os Convênios ns. 1, 2 e 6, de 30 de maio de 1990, firmados pela então Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento e pelos Secretários da Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 59ª reunião do Conselho de Política Fazendária – CONFAZ.

Alegou o autor da ADI que haveria violação aos dispositivos que normatizam o regime de benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus (notadamente o art. 4º do Decreto-lei n. 288/1967; art. 5º da Lei Complementar n. 4/1969; art. 15 da Lei Complementar n. 24/1975), impondo mácula reflexa ao art. 40 do ADCT, que assim dispõe:

“Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.”¹⁰

O entendimento do Ministério da Fazenda e também dos demais Estados era no sentido de o art. 40 do ADCT não ter recepcionado os dispositivos que o Governador do Amazonas entendeu violados, porque o texto constitucional transitório apenas teria resguardado a Zona Franca de Manaus com suas características de área de livre comércio. Ainda, por ser o ICMS matéria de discussão atinente aos Convênios por força da Constituição Federal de 1988, estaria demonstrada a legalidade dos Convênios atacados pelo autor da ADI.

No mérito da ADI, o Supremo Tribunal Federal pronunciou-se de modo unânime, tendo os ministros da corte seguido sem qualquer ressalva o voto da

¹⁰ *Op. cit.*

Ministra Relatora Cármem Lúcia, atual presidente da corte suprema, que delimitou a controvérsia nos seguintes termos:

“O cerne da questão está, portanto, na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ou seja, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos À Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, *‘em cujo bojo se insere a ilimitada e privativa competência das unidades federativas, mediante convênio, para dispor sobre isenção do novo tributo, assim como sobre incentivos fiscais a ele relativos’*, conforme asseverou o Ministro Sepúlveda Pertence.”¹¹

Para estabelecer o correto alcance do art. 40 do ADCT, debruçou-se primeiramente a Ministra Relatora sobre o argumento de incompatibilidade temporal entre os dispositivos que asseguram o pleno funcionamento da ZFM e seus incentivos, e o texto constitucional de 1988. De modo claro e acertadamente, concluiu a Relatora que:

“Nesses termos, o conflito de dispositivos impugnados nesta ação direta de inconstitucionalidade com o elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus não se resolveria pela aplicação de regras hermenêuticas de direito intertemporal, pois a preservação da eficácia destes decorreria exatamente da determinação da norma constitucional de caráter temporário (art. 40 do ADCT).”¹²

Deste trecho já se extrai a primeira informação de grande relevância para o presente estudo: o quadro de incentivos pré-constitucionais da Zona Franca de Manaus teve sua eficácia preservada pelo ADCT. Esta afirmação tem relevância porque, ainda que as regras relativas à ZFM, anteriores a 1988, tenham aparente incompatibilidade com disposições constitucionais vigentes, a exceção de sua manutenção no ordenamento jurídico é resguardada pela norma constitucional transitória.

Partindo desse pressuposto, a Ministra Relatora então sacramentou qual seria o escopo de seu voto e, conseqüentemente, do julgamento da corte suprema:

“O que importa, para o julgamento da presente ação, é se essa atuação respalda-se na competência conferida aos Estados e ao Distrito Federal para disporem sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais referentes ao ICMS (art. 155, § 2º, inc. XII, al. g, da Constituição da República), conferindo ao art. 40 do ADCT natureza de norma programática, cuja intenção teria sido atendida no convênio 65/1988, sem que daí resultasse a impossibilidade de os Estados definirem, a seu critério, outro alcance do regime de incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, como nos convênio impugnados.”¹³

Veja-se que, nos termos propostos acima, a discussão da matéria fora centralizada em dizer qual a força normativa do art. 40 do ADCT da Constituição Federal, havendo apenas duas opções para conclusão: ou o art. 40 do ADCT é uma

¹¹ *Op. cit.*

¹² *Op. cit.*

¹³ *Op. cit.*

imunidade, pois retira dos Estados federados competência tributária relativa ao ICMS; ou é uma norma programática, que atendida pelo Convênio n. 65/1988, permitiria o amplo exercício da competência tributária de ICMS pelos Estados federados.

Note-se que há um abismo entre estas duas opções, que consubstanciam de um lado uma norma de elevada densidade normativa e de outro uma norma de reduzida densidade normativa. Estas características necessariamente implicam variações de eficácia e aplicabilidade da norma, que serão propriamente exploradas no próximo tópico.

Inobstante, cabe transcrever a conclusão percuciente da Ministra Cármen Lúcia, Relatora da ADI n. 310:

“Para preservar o projeto desenvolvimentista concebido sob a vigência da ordem de 1967 para a região setentrional do país, o poder constituinte originário tornou expressa a manutenção, por tempo determinado, da disciplina jurídica existente, afirmando a finalidade de apoio ou fomento para a criação de um centro industrial, comercial e agropecuário na região da Zona Franca de Manaus.

O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus foi alçado à estatura constitucional pelo art. 40 do ADCT, adquirindo, por força dessa regra transitória, *natureza de imunidade tributária.*” (Destaque nosso)¹⁴

Diante da conclusão a que chegou o Supremo Tribunal Federal, é pertinente questionar acerca das diferenças que o reconhecimento da natureza de imunidade tributária impõe ao tratamento jurídico dos benefícios fiscais de ICMS da Zona Franca de Manaus, bem como questionar sobre possível inconsistência entre a qualificação da norma de desoneração e o seu contexto constitucional.

2.3. As diferenças entre isenção e imunidade

Primeiramente, importante destacar que a diferenciação entre isenção e imunidade é de grande relevância para a seara do Direito Tributário, especificamente no que tange ao alcance, à revogabilidade, aos efeitos e aos pressupostos da norma que se analisa. Assim, o primeiro elemento que se busca identificar para distinguir imunidade de isenção é analisar o veículo normativo da norma de desoneração.

De modo introdutório, pode-se dizer que quando a norma imunizadora vier prevista no corpo da Constituição Federal, estar-se-á diante de uma imunidade e, quando a desoneração tributária estiver contida em legislação infraconstitucional, tratar-se-á de isenção. Contudo, a correta percepção da natureza de tais normas carece de exercício hermenêutico mais complexo.

É que nem todas as normas constitucionais que preveem desoneração são imunidades, tendo em vista que algumas isenções possuem assento constitucional¹⁵. Ao mesmo tempo, as normas constitucionais de imunidade não se utilizam

¹⁴ *Op. cit.*

¹⁵ É o caso, por exemplo, do art. 156, § 3º, II, da CF, que atribui à lei complementar excluir a incidência do ISS nas exportações.

do termo “imune” ou qualquer variante. Em vez disso, servem-se de expressões que redundam em demarcação da zona de (in)competência tributária dos entes tributantes. É a lição de Regina Helena Costa:

“[...] em nenhuma passagem a Lei Maior contemplou o termo ‘imunidade’, utilizando-se da expressão ‘é vedado [...] instituir impostos sobre’ quando elenca as imunidades genéricas (art. 150, VI), reiterando, insistentemente, a expressão ‘o imposto [...] não incidirá’ em várias hipóteses de imunidades específicas e também fazendo referências, impropriamente, à isenção no que tange a impostos e contribuições. No que tange às taxas, a Lei Maior prefere referir-se à gratuidade do serviço.”¹⁶

Percebe-se, desta feita, que no âmbito constitucional a previsão de isenção sempre redundará em faculdade de determinado ente tributante em implementar norma de sua competência tributária, enquanto que a previsão de imunidade sempre importará na proibição – que poderá ser genérica ou específica – do exercício da competência tributária.

Desta constatação exsurge a classificação das normas constitucionais que preveem isenção e imunidade, relativamente à sua aplicabilidade e eficácia. A isenção, necessitando da intervenção do legislador infraconstitucional para produzir efeitos, é classificada como norma constitucional de eficácia limitada e aplicabilidade diferida. A imunidade, produzindo efeito imediatamente a partir do texto (ainda que eventualmente admitindo contenção posterior dos seus efeitos), é classificada ora como norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, ora como norma de eficácia contida e aplicabilidade imediata¹⁷.

Nesse particular, explana Costa que:

“Noutro dizer, se a exoneração tributária estiver prevista em norma constitucional de eficácia plena ou de eficácia contida ou restringível (exemplo: imunidade das instituições de educação e de assistência social), cuidar-se-á de imunidade.

Se, diversamente, a norma constitucional não definir, de modo suficiente expressamente, a situação de exoneração tributária que aponta, remetendo ao legislador infraconstitucional a incumbência de fazê-lo, estar-se-á diante de mera isenção, com fundamento em norma constitucional de eficácia limitada.”¹⁸

Arrematando as diferenças entre isenção e imunidade no plano da competência tributária, Paulo de Barros Carvalho¹⁹ observa que “[...] a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o

¹⁶ In: GUIMARÃES, Marco Antônio. *As imunidades tributárias enquanto direitos fundamentais integrantes do núcleo rígido da Constituição Federal e o princípio da proibição do retrocesso social*. Orientador: Dalton Luiz Dallazem. 128 f. Dissertação (mestrado). Curitiba: Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2006.

¹⁷ Aqui prestamos homenagem e reverência à terminologia desenvolvida por José Afonso da Silva, sobre a aplicabilidade das normas constitucionais.

¹⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 172.

resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária”.

Note-se que a norma de imunidade tributária é responsável pela demarcação do que é competência dos entes tributantes. Enquanto as normas de atribuição de competência afirmam o que será tributado, as imunidades demonstram o que não será tributado, daí surgindo o verdadeiro contorno da competência tributária. Vale dizer, onde há imunidade não há competência.

Em sentido oposto, onde há previsão de isenção, a norma de desoneração somente virá a produzir seus efeitos se o ente competente para sua tributação e isenção elaborar norma que a contemple, assim exercendo sua competência. Enquanto a isenção é o reconhecimento do poder de tributar – cujo corolário é a isenção²⁰ –, a imunidade é a negação do poder de tributar. Se há exercício de competência tributária, não há se falar em imunidade.

Com singular acerto, Costa sumariza as diferenças entre isenção e imunidade na seguinte passagem:

“As diferenças entre os institutos [imunidade e isenção] podem, então, ser assim sumariadas: 1) a imunidade é, por natureza, *norma constitucional*, enquanto a isenção é *norma legal*, com ou sem suporte expresso em preceito constitucional; 2) a norma imunizante situa-se no plano da *definição da competência tributária*, alocando-se a isenção, por seu turno, no plano do *exercício da competência tributária*; 3) ainda que a isenção tenha suporte em preceito constitucional específico, a norma constitucional que a contém possui eficácia limitada, enquanto a imunidade abriga-se em norma constitucional de eficácia plena ou contida; e 4) a eliminação da norma imunitória somente pode ser efetuada mediante o exercício do Poder Constituinte originário, porquanto as imunidades são cláusulas pétreas, e a partir de então a competência tributária pode ser exercida, desde que não seja o caso de imunidade ontológica; uma vez eliminada a isenção, por lei, restabelece-se a eficácia da lei instituidora do tributo, observados os princípios pertinentes.” (Destaque nosso)²¹

É perceptível a qualidade estruturante das imunidades no contexto da competência tributária, que revelam sempre um obstáculo intransponível à fixação da competência para determinado ente tributar e, em virtude deste mesmo poder isentar, um objeto, atividade ou pessoa.

Sob este prisma formal da imunidade, aduz Costa que:

“Sob o prisma formal a imunidade, em nosso entender, excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção. *Assim, sob esse aspecto, a imu-*

²⁰ A atribuição de competência tributária, nos termos do art. 6º do CTN, envolve a competência legislativa plena, obedecidos os limites constitucionais e, onde cabível, os limites estabelecidos em normas gerais de Direito Tributário.

²¹ *Op. cit.*

nidade é a impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional.” (Destaque nosso)²²

Há que se observar, no entanto, que a norma de imunidade é mais que simples instrumento normativo de demarcação de competência tributária, possuindo um elemento substancial que lhe dá o tom enquanto norma constitucional de forte conteúdo axiológico, orientado à concretização de princípios constitucionais.

A fonte do conteúdo das imunidades é igualmente normas constitucionais, que delineiam os princípios da República e catalogam os direitos fundamentais dos cidadãos que vivem sob sua égide. Nesse aspecto, a Constituição de 1988 foi pioneira ao trazer o conteúdo das imunidades tributárias nos capítulos inaugurais do texto normativo-constitucional²³.

Em virtude do caráter fundamental da substância das normas imunizantes – em especial das imunidades genéricas²⁴ – seu entendimento deve acompanhar o do objeto de sua proteção. Nesse sentido, Ingo Sarlet²⁵ entende os princípios fundamentais da República como detentores da “qualidade de normas embaixadoras e informativas de toda a ordem constitucional, inclusive (e especialmente) das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais”.

No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres²⁶ assevera que *imunidade tributária, do ponto de vista conceptual, é uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais*.

Portanto, a correspondência entre as imunidades genéricas (art. 150, VI, da CF/1988) e os arts. 1º a 5º (insertos nos Títulos I e II: princípios fundamentais e direitos e garantias fundamentais, respectivamente) da Constituição Federal demanda a aproximação do art. 60, § 4º, da CF/1988, consagrador das cláusulas pétreas. É o texto:

“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

²² *Op. cit.*

²³ Chamamos a atenção para o fato de a Constituição democrática de 1946 apenas tratar dos direitos e garantias individuais a partir de seu art. 141, integrante do Título IV daquele diploma fundamental. É que tradicionalmente – nas Constituições brasileiras – a preocupação com a organização do Estado e com a arquitetura dos três poderes ganhava os primeiros Títulos das Constituições, sendo os direitos do cidadão (civis, sociais, econômicos e políticos) relegados para um segundo momento da preocupação do Constituinte.

²⁴ As imunidades genéricas estão contidas em normas de maior amplitude ou de maior abertura horizontal (COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*).

²⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 61.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

IV – os direitos e garantias individuais.”²⁷

Em virtude de consubstanciarem instrumentos de efetivação de cláusulas pétreas, as imunidades não permitem ao legislador aboli-las, nem ao intérprete empreender exercício hermenêutico que venha a menoscabar seu conteúdo.

Nesse diapasão, as imunidades figuram no rol das mais rígidas estruturas constitucionais, impassíveis de serem atacadas por qualquer ato emanado do Poder Constituinte Derivado. Somente a convocação de nova Assembleia Constituinte, apta a exercer o Poder Constituinte Originário, poderia vir a tolir estas normas delimitadoras da competência tributária estatal dada a importância de seu conteúdo.

3. Conclusão acerca das perspectivas estrutural e substancial do art. 40 do ADCT enquanto imunidade tributária

Tendo sido reconhecido como genuína imunidade tributária, o art. 40 do ADCT deve possuir a característica de estruturar competência tributária relativamente ao ICMS das mercadorias enviadas para a Zona Franca de Manaus, ou seja, deve conter mandamento que delimita até onde existe a competência tributária dos Estados neste particular.

O que se percebe, todavia, é que todo o arcabouço normativo que dá os contornos da ZFM²⁸ está expresso em legislação infraconstitucional, mais especificamente Decretos e Leis Complementares. Este fato teria lançado o principal ponto de discussão que fora definido pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI n. 310.

Sucedo que, muito embora os dispositivos que tratam dos benefícios fiscais tenham nascido pelo exercício da competência tributária e em veículo normativo diverso da Constituição da época – assim assumindo nítida condição de isenção –, o regime jurídico dessas isenções foi constitucionalizado a partir de 1988, fazendo com que os benefícios antes previstos como isenções passassem a gozar de uma proteção diferenciada, mais estruturante do sistema tributário e mais intimamente relacionada com os princípios e finalidades da República.

A primeira demonstração cabal da nova natureza que assumiram os benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus é a sua posição no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, sessão reservada às exceções para a parte geral do Texto Fundamental. Desse modo, o art. 40 do ADCT, ao manter – ou seja, imunizar – as características da Zona Franca de Manaus relativas a seus incentivos fiscais, excetuou estes de eventuais disposições constitucionais permanentes que pudessem com eles conflitar.

É como se o art. 40 do ADCT criasse um vácuo na ordem jurídica, onde há vigência de normas anteriores a 1988, blindando este aglomerado de regras a partir da imposição de incompetência aos Entes Federados para qualquer alteração de suas características enquanto perdurar a norma transitória.

²⁷ *Op. cit.*

²⁸ Notadamente o art. 4º do Decreto-lei n. 288/1967; art. 5º da Lei Complementar n. 4/1969; art. 15 da Lei Complementar n. 24/1975.

Desse modo, não apenas será impossível cobrar o ICMS nas mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, como também não poderá qualquer Estado ou a União violar as prerrogativas do Estado do Amazonas em conceder benefícios fiscais sem prévio convênio, posto que ambas estas características foram “mantidas” – imunizadas – pelo art. 40 do ADCT.

Não parece haver quaisquer dúvidas quanto à característica do art. 40 do ADCT relativamente à força estruturante da competência tributária no contexto constitucional. Todavia, deve-se indagar sobre eventual incompatibilidade entre a imunidade tributária que encerra cláusula pétrea e o caráter transitório da norma contida no ADCT.

Veja-se que as cláusulas pétreas somente assumem seu sentido pleno diante da impossibilidade de deliberação, pela via de emenda constitucional, tendente a abolir os itens delineados no art. 60, § 4º, da CF/1988. Daí decorre que somente o poder constituinte originário tem a faculdade de dizer sobre inauguração, substituição ou abolição de cláusulas consideradas pétreas, ou seja, somente ao constituinte originário é dado determinar a duração de determinada cláusula pétrea.

Como se vê, o constituinte originário optou por deixar consignado já no momento de elaboração do texto fundamental de 1988 qual seria a duração da imunidade relativa aos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus²⁹. Não parece haver incompatibilidade aqui.

Há que se observar, ainda, que durante a vigência da proteção constitucional ao regime tributário da Zona Franca de Manaus, nada impede que os entes federados decidam por melhorá-la e implementar medidas que a fortalecem. A teleologia constitucional, inclusive, é justamente no sentido de avançar aquilo que é caro à República, como vem acontecendo com as prorrogações da Zona Franca de Manaus pelo Congresso Nacional³⁰.

Parece-nos inexistir qualquer óbice ao reconhecimento da característica estrutural do art. 40 do ADCT enquanto norma definidora das competências tributárias relativas ao ICMS na ZFM, razão por que se justifica o reconhecimento do dispositivo como hipótese de imunidade tributária.

Por outro lado, há de se reconhecer que o art. 40 do ADCT também encerra norma de elevada densidade axiológica, uma vez que viabiliza uma série de princípios constitucionais e objetivos republicanos. Vejamos os arts. 1º e 3º da Constituição Federal:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I – a soberania;

²⁹ Note-se que a duração da proteção eleita pelo Constituinte assume aqui um caráter mínimo, originalmente definido como de 25 anos, diretamente relacionado ao fim constitucional atendido pela manutenção do regime jurídico de ICMS (e outros) na ZFM.

³⁰ Como se sabe, a duração da ZFM foi prorrogada até 2073 (Emenda Constitucional n. 83/2014) pelo Congresso Nacional (foi, portanto, aumentada), em razão do agravamento da dependência existente entre os benefícios fiscais e a consecução do programa constitucional na região norte do país.

II – a cidadania

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político.” (Destaque nosso)

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” (Destaque nosso)³¹

É relevante a observância do fundamento nacional de valorização do trabalho e da livre iniciativa, através do qual visa o constituinte construir uma sociedade justa, aliada a um ideal desenvolvimentista que preveja a erradicação da pobreza e da marginalização e reduza as desigualdades sociais e regionais. Tudo isto é atingido pela Zona Franca de Manaus.

Os incentivos fiscais de ICMS no Estado do Amazonas e, especificamente na cidade de Manaus, permitiram a instalação de um polo industrial, comercial e agropecuário na região Amazônica, o qual foi capaz de proporcionar a especulação da livre iniciativa e gerar centenas de milhares de empregos na capital amazonense.

Em uma região de difícil acesso e com elevados custos para instalação e operação, os incentivos fiscais inerentes à Zona Franca de Manaus têm se mostrado relevante instrumento para a manutenção da estabilidade da região Amazônica e à continuidade da redução das desigualdades entre seu povo e aquele concentrado nos grandes centros urbanos brasileiros.

Além desses aspectos, que já preenchem a norma imunizante de valores constitucionais inegociáveis, há que atentar para o incontestável benefício ao meio ambiente que decorre da manutenção da Zona Franca de Manaus.

Manaus é uma capital situada no interior da maior floresta tropical do mundo, mas sua matriz econômica não se voltou para a exploração extrativista dos recursos naturais da floresta. Ao contrário, a Zona Franca de Manaus permitiu que Manaus alcançasse importante e permanente contribuição para o PIB – Produto Interno Bruto nacional³².

Percebe-se que a teleologia do art. 40 do ADCT demonstra intento de proteção a objetivos da República, bem como a direitos fundamentais difusos, como é o direito a um meio ambiente equilibrado. Indubitavelmente, o conteúdo da norma constitucional transitória é revelador da existência de imunidade tributária.

³¹ *Op. cit.*

³² Disponível em: <<http://www.acritica.com/channels/manaus/news/manaus-se-mantem-com-o-6-maior-pib-do-pais-segundo-ibge>>. Acesso em: 20 nov. 2016.

Referências

- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Portal da Legislação, Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 22 nov. 2016.
- _____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Portal da Legislação, Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 12 jul. 2017.
- _____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Portal da Legislação, Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm#art1>. Acesso em: 22 nov. 2016.
- _____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto-lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967. Altera as disposições da Lei n. 3.173, de 6 de junho de 1957, e regula a Zona Franca de Manaus. Portal da Legislação, Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0288.htm>. Acesso em: 12 jul. 2017.
- _____. Supremo Tribunal Federal. RE 21.826/DF, Rel. Min. Ribeiro da Costa, Segunda Turma, j. 02.07.1953. Pesquisa de Jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 24 nov. 2016.
- _____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 310, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 19.02.2014. Pesquisa de Jurisprudência. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6671640>>. Acesso em: 22 nov. 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CHACON, Vamireh. *A vida e morte das Constituições brasileiras*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- CORNELL UNIVERSITY LAW SCHOOL. Supreme Court. McCulloch v. Maryland. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/17/316>>. Acesso em: 22 nov. 2016.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- FERREIRA, Luís Pinto. *Princípios gerais do direito constitucional moderno*. São Paulo: RT, 1978.

- GUIMARÃES, Marco Antônio. *As imunidades tributárias enquanto direitos fundamentais integrantes do núcleo rígido da Constituição Federal e o princípio da proibição do retrocesso social*. Orientador: Dalton Luiz Dallazem. 128 f. Dissertação (mestrado). Curitiba: Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2006.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionadas e incondicionadas – inteligência do art. 150, inciso VI e parágrafo 4º e artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 28. São Paulo: Dialética, janeiro de 1998.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 34. São Paulo: Dialética, julho de 1998.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães (org.). *Tratado das imunidades e isenções tributárias*. São Paulo: Verbatim, 2011.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 34. ed. São Paulo: Malheiros.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- UPHAM, David R. Corfield v. Coryell and the privileges and immunities of American citizenship. *Texas Law Review* vol. 1. 83:1483, 2005. Disponível em: <<http://scarinciattorney.com/wp-content/uploads/2015/09/Corfield-v.-Coryell.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2016.
- VILLA, Marco Antônio. *A história das Constituições brasileiras – 200 anos de luta contra o arbítrio*. São Paulo: Leya, 2011.