XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

Copyright © 2022 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

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

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Liane Francisca Hüning Pazinato; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-636-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo, Desenvolvimento, Sustentabilidade e Smart Cities

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXIX Congresso Nacional do CONPEDI Balneário Camboriu - SC (3: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O XXIX Encontro Nacional do CONPEDI, realizado em parceria com a UNIVALI, entre os dias 07 e 08 de dezembro de 2022, apresentou como temática central "Constitucionalismo, Desenvolvimento, Sustentabilidade e Smart Cities". Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram em Balneário Camboriú.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho "DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II", realizado no dia 08 de dezembro de 2022, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Profa. Dr. Jonathan Barros Vita– UNIMAR

Prof. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato - FURG

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Mackenzie/FDF

ZONA FRANCA DE MANAUS: GASTOS TRIBUTÁRIOS E A FORÇA NORMATIVA CONSTITUCIONAL.

MANAUS FREE TRADE ZONE: TAX EXPENDITURES AND THE CONSTITUTIONAL NORMATIVE FORCE.

Renato Fernandes Ferreira
Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho
Evelyn Vannelli De Figueredo Castro

Resumo

O trabalho visa a uma análise da efetividade dos gastos tributários com a ZFM sob um prisma de conferir força normativa ao texto da Constituição da República. Para isso, utiliza-se de um recente estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas intitulado “Zona Franca de Manaus: Impactos, efetividade e oportunidades”, cujos resultados apontam que os incentivos fiscais concedidos à ZFM produzem retornos positivos à sociedade brasileira. Dentro do campo de estudo do Direito e da Economia, o método utilizado foi o dedutivo, pois, a partir de uma concepção principiológica e normativa estabelecida na Carta Magna, analisou-se os resultados obtidos na pesquisa da FGV sobre a efetividade dos gastos tributários com a ZFM. Portanto, sem olvidar as análises econômicas, concluiu-se que a ZFM promove resultados sociais e econômicos positivos à Região Norte e ao País, não sendo razoável analisar os dados sem considerar de forma sistemática os objetivos constitucionais do modelo no combate às desigualdades regionais, além de não ser crível negligenciar os objetivos da criação da zona de livre comércio no que tange aos aspectos de segurança nacional, sob pena de se incorrer, inclusive, em práticas redutoras da força normativa constitucional sujeitas ao controle de constitucionalidade.

Palavras-chave: Gasto tributário, Força normativa da constituição, Zona franca de manaus, Incentivos fiscais, Desenvolvimento socioeconômico

Abstract/Resumen/Résumé

The paper aims to analyze the effectiveness of tax expenditures with the MFTZ from a prism of giving normative force to the Constitution of the Republic. To this end, it uses a recent study conducted by the Getúlio Vargas Foundation entitled "Manaus Free Trade Zone: Impacts, Effectiveness and Opportunities", whose results indicate the tax incentives granted to the MFTZ produce positive returns to Brazilian society. Within the field of Law and Economics studies, the deductive method was used – since a principled and normative conception was established in the Magna Carta – and the results obtained in the FGV research on tax effectiveness expenditures with the MFTZ were analyzed. Therefore, without forgetting economic analyses, it was concluded the MFTZ promotes positive social and economic results to the North Region and the country, and it is not reasonable to analyze the data without systematically considering the constitutional model objectives in combating

regional inequalities. Besides, it is not credible to neglect the objectives of the free trade zone creation regarding national security aspects, under penalty of even incurring in practices that reduce the constitutional normative power subject to constitutionality control.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax expenditure, Constitutional normative force, Manaus free trade zone, Tax incentives, Socio-economic development

INTRODUÇÃO

A Constituição da República de 1988 preambularmente evidencia seu objetivo em estabelecer um Estado Democrático que promova a segurança, o bem-estar de todos, o desenvolvimento, a igualdade, assegurando-se os direitos sociais e adotando a concepção de uma sociedade fraterna como valor supremo.

Muito se debate sobre o "alto custo Zona Franca de Manaus" quando se refere aos tributos que a União deixa de arrecadar por conta dos incentivos fiscais conferidos à área de livre comércio instalada no Estado do Amazonas.

À vista disso, segundo documento elaborado pelo Banco Mundial em 2017 sobre o ajuste fiscal que o Brasil deveria realizar, as isenções tributárias concedidas à Zona Franca de Manaus são aparentemente ineficazes e mereciam ser reformuladas para contribuir para a economia local de forma efetiva (BANCO MUNDIAL, 2017, p. 15).

Entretanto, estudos recentes da Fundação Getúlio Vargas (FGV) apontam quanto ao modelo Zona Franca de Manaus haver "indícios de que o cálculo da renúncia fiscal com a ZFM esteja superestimado" (FGV, 2019, p. 55) e que "para cada R$1,0 gasto com incentivos para a ZFM, a renda da região metropolitana de Manaus cresce mais do que R$1,0" (FGV, 2019, p. 62).

Ou seja, os incentivos fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus produzem retornos significativos à sociedade brasileira como um todo, principalmente, quando se considera os objetivos pelos quais ela foi criada, bem como os fundamentos Constitucionais relacionados ao combate às desigualdades regionais.

Além de tudo, menciona-se que os incentivos fiscais conferidos à ZFM com amparo do art. 40 do ADCT da Constituição Federal se refere a uma forma de concretização da extrafiscalidade, considerando que esta possui finalidades sociais, econômicas e políticas, superando a concepção de cunho estritamente arrecadatório objetivado pelas normas de viés fiscal.

Nesse aspecto, com escopo no princípio da força normativa da Constituição, as análises quanto à efetividade dos gastos tributários com a Zona Franca de Manaus não devem olvidar os fundamentos e objetivos insculpidos na Constituição da República, tampouco os imperativos de segurança nacional que fundamentaram a concessão dos incentivos fiscais conferidos à área de livre comércio situada na região amazônica.

Nesse cenário, apenas para exemplificar, observa-se que o artigo 1º, I, da Carta Magna assenta como fundamento da República a "soberania"; a Constituição de 1988 estabelece como objetivos fundamentais da República "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais" (ART. 3º, III); e impõe como princípio da ordem econômica a "redução das desigualdades regionais e sociais" (ART. 170, VII).

Dessa forma, toda análise (econômica, estatística, jurídica, etc.) acerca da Zona Franca de Manaus não pode desconsiderar os objetivos e fundamentos constitucionais nem os fins para os quais ela foi criada, pois entendimento diverso constituiria apenas uma análise de dados isolada e reducionista sem correspondência com a realidade social e com a Carta Magna, instituindo um texto constitucional como mera "folha de papel", para utilizar a expressão de Ferdinand Lassale.

Dentro desse contexto, o presente artigo tem por finalidade analisar o recente estudo apresentado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) acerca da efetividade dos gastos Tributários com a Zona Franca de Manaus sob uma ótica de conferir força normativa à Constituição Federal.

Quanto ao método a ser aplicado, partindo da premissa de que se analisarão os resultados obtidos na mencionada pesquisa da Fundação Getúlio Vargas a partir de uma concepção principiológica estabelecida na Constituição Federal, subentende-se que o método a ser utilizado do decorrer do trabalho é o dedutivo.

Por fim, a presente pesquisa utiliza-se do paradigma quali-quantitativo e adota o procedimento o bibliográfico e documental.

1 OBJETIVOS, DEFINIÇÃO E FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Inicialmente, é imprescindível realçar que a Zona Franca de Manaus foi criada em um contexto no qual o mundo passava pela chamada Guerra Fria. Esta foi assim definida por se relacionar com a "paz do terror", adotando a ameaça e o medo como método de persuasão. Nessa conjuntura, as grandes potências ameaçavam recorrer aos seus meios de destruição em massa, caso necessário, para atingir seus interesses (ARON, 2002, p. 235). Por sua vez, essa relação belicosa entre as nações ocasionava uma grande preocupação em face de seus territórios.

Nessa circunstância, sem desconsiderar o contexto internacional, a criação da Zona Franca de Manaus estava inserida em um cenário de várias medidas do governo federal à época para estabelecer a presença populacional na Amazônia com a finalidade de garantir a segurança da nação, configurando-se como uma estratégia em busca de um projeto para integração nacional do Estado brasileiro (MIRANDA, 2013, p. 32).

No mesmo entendimento, enfatiza Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho ao citar Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a perspectiva econômica no momento da criação da Zona Franca de Manaus, adotando-a como um polo de desenvolvimento, visando o estímulo da ocupação populacional, a atração de capitais, o consumo de matéria-prima local, a criação de um eixo industrial e econômico nessa Região, considerando imperativos de segurança nacional (2019, p.16).

Desta feita, verifica-se que os interesses da Zona Franca de Manaus transcendem aos aspectos regionais, tendo inclusive caráter de segurança da nação, intencionando ocupar demograficamente a região onde atualmente se situa a área de incentivos fiscais, com o intuito de exercer maior controle sobre a Amazônia Legal, promover a integração do território nacional e o desenvolvimento econômico da Região Norte do País.

Além do mais, antes de adentrarmos no debate relativo à efetividade dos gastos tributários com a Zona Franca de Manaus sob o prisma da força normativa da Constituição Federal, é salutar definir o objeto principal do estudo, qual seja a própria ZFM.

Assim, o Decreto-Lei n. 288, de 28.02.1967 (regulamentado pelo Decreto n.º 61.244, de 28.08.1967) define a Zona Franca de Manaus no como "uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais" (ARTIGO 1º).

Comentando o citado dispositivo legal, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, em sua obra intitulada "Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus", comenta que "a definição propriamente dita do que vem a ser a Zona Franca de Manaus encontra-se apenas na sua primeira parte" (2019, p. 26).

Para maiores esclarecimentos quanto à definição da ZFM, faz-se necessário conceituar os incentivos fiscais. Segundo Marcos André Vinhas Catão, estes consistem em uma forma de "desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico" (2004: 13).

Em seguida, a segunda parte do dispositivo em questão indica a finalidade da instituição da referida Zona, qual seja,

“criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam o desenvolvimento daquela região” (RAMOS FILHO, 2019, p. 26).

Por fim, a terceira e última parte do enunciado sob exame expõe a razão, o motivo que conduziu à elaboração do modelo Zona Franca de Manaus, isto é, “os fatores locais e a grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos” (RAMOS FILHO, 2019, p.26).

Quanto aos fundamentos constitucionais da Zona Franca de Manaus, para Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, podemos reunir as bases constitucionais da Zona Franca de Manaus em dois grupos que se subdividem em fundamentos gerais, sendo estes aqueles que não se referem especificamente à ZFM, e em fundamentos específicos, assim caracterizados por fazerem menção expressa àquela região (2019, p. 27).

Quantos aos fundamentos gerais, a Constituição Federal, a partir de seu preâmbulo, demonstra seu objetivo de criar uma ordem econômica e social mais fraterna, justa e solidária, promovendo bem-estar, desenvolvimento e igualdade.

Para isso, a Constituição da República, apenas a título de exemplo, estabelece como fundamento da República a “soberania” (ART. 1º, INCISO I); impõe como objetivos fundamentais da República “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (artigo 3º, III); e admite à União “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País” (art. 151).

Já quanto aos fundamentos constitucionais específicos podemos mencionar o art. 40 e seu parágrafo único do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que fazem menção expressa à Zona Franca de Manaus, consoante transcrição abaixo:

> ADCT - 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 (CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988).

2 PRINCÍPIO DA FORÇA NORMATIVA DA CONSTITUIÇÃO E A ZONA FRANCA DE MANAUS

José Afonso da Silva assinala que a constituição é, em suma, “o conjunto de normas que organiza os elementos constitutivos do Estado” (2005, p. 38). Tais elementos são as formas

do Estado e do seu governo, o modo de aquisição e o exercício do poder, a organização de seus órgãos, os limites de sua ação, os direitos fundamentais e as suas garantias.

Quanto ao debate jurídico acerca da força normativa da Constituição é fundamental abordar no presente artigo as concepções de Ferdinand Lassale e Konrad Hesse.

Ferdinand Lassalle entende a constituição no sentido sociológico. Assim, a constituição de um país se caracteriza por ser, em essência, "a soma dos fatores reais do poder que regem nesse país" (LASSALE, 2006, p. 20), sendo esta a constituição real e efetiva, não passando a constituição escrita de uma "folha de papel" (SILVA, 2005, p. 38).

Enquanto Lassale afirma que uma Constituição estabelecida fora da realidade vigente cederá diante dos fatores reais de poder, tornando-se mera folha de papel, de outro modo, Konrad Hesse entende que a Constituição possui força normativa, podendo alterar a realidade social. Neste aspecto, Hesse mencionada que, "embora a Constituição não possa, por si só, realizar nada, ela pode impor tarefas" (HESSE, 1991, p. 19).

Com escopo no entendimento de Hesse, de acordo com o princípio da força normativa da Constituição, deve-se conferir a sua máxima efetividade na aplicação das normas constitucionais.

Portanto, trata-se de princípio tenuamente relacionado à soberania da Carta Magna, na condição de norma fundamental de um Estado que estabelece parâmetros para todo o ordenamento jurídico, consoante expõe Canotilho:

> na solução dos problemas jurídico-constitucionais deve dar-se prevalência aos pontos de vista que, tendo em conta os pressupostos da Constituição (normativa), contribuem para uma eficácia ótima da lei fundamental. Consequentemente, deve dar-se primazia às soluções hermenêuticas que, compreendendo a historicidade das estruturas constitucionais, possibilitam a 'atualização' normativa, garantindo, do mesmo pé, a sua eficácia e permanência (CANOTILHO, 2002, p. 229).

Esse princípio teve exatamente como notório defensor o jurista alemão Konrad Hesse segundo o qual a norma constitucional deve gozar de um mínimo de eficácia, sob pena de se instituir como "letra morta".

Conforme Konrad Hesse, "quanto mais o conteúdo de uma Constituição lograr corresponder à natureza singular do presente, tanto mais seguro há de ser o desenvolvimento de sua força normativa" (1991, p. 20).

Sobre o tema, destaca Gilmar Mendes que a força normativa da Constituição "depende das possibilidades de sua realização, abertas pela situação histórica, bem como da vontade constante dos implicados no processo constitucional de realizar os conteúdos da Constituição" (2020).

Diante de tais constatações, com escopo no princípio da força normativa da Constituição, o presente trabalho visa a uma análise sistemática quanto à efetividade dos gastos tributários com a Zona Franca de Manaus sem olvidar os fundamentos e objetivos insculpidos na Carta Magna brasileira, de maneira a observar a "vontade de Constituição" de 1988, conferindo "eficácia ótima" aos preceitos constitucionais.

Atribuindo aplicabilidade ao princípio da força normativa da Constituição, entende-se, portanto, que análises de efetividade econômica isoladas e sem interdisciplinaridade, desconsiderando os objetivos e fundamentos constitucionais, não contribuem para o cumprimento pleno da Carta Magna de 1988, de forma a incorrer em um nocivo reducionismo.

Nessa conjuntura, menciona-se que o método hermenêutico jurídico sistemático busca a análise do todo, devendo se considerar também, além da força normativa, os princípios interpretativos da unidade constitucional, da máxima efetividade e da harmonização.

O princípio da unidade da Constituição impõe que esta deve ser considerada em interpretada como um todo unitário de modo a afastar possíveis antinomias. Já o princípio da máxima efetividade estabelece que a interpretação deve conferir a mais extensa efetividade social à norma constitucional. O princípio da harmonização objetiva o não sacrifício de bens jurídico-constitucionais, de forma que diante da colisão entre esses bens, busca-se uma harmonização entre eles (CANOTILHO, 2002, 226-229).

Dentro desse entendimento, o debate acerca da Zona Franca de Manaus deve possuir caráter holístico, não se desprezando os ensinamentos de Canotilho para quem a interpretação das normas constitucionais é um conjunto de métodos baseados em critérios ou premissas diferentes, mas geralmente complementares entre si (CANOTILHO, 2002, p. 212-213).

Assim, deve-se atender à vontade da lei maior para assegurar a soberania; erradicar a pobreza e a marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e regionais; estabelecer parâmetros do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado; conceder incentivos fiscais de modo a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do Brasil.

Dessa maneira, aplicação de entendimento diverso só reforçaria uma Constituição como "letra morta", sem capacidade de promover a vontade política do poder constituinte no âmbito fático.

Por fim, ressalta-se que diagnósticos reducionistas e restritos a uma análise puramente econômica, afastam-se também dos parâmetros que motivaram e incentivaram a criação da

Zona Franca de Manaus no que tange aos imperativos de ocupação demográfica da Amazônia, de integração e segurança nacionais e de desenvolvimento econômico da região Norte do país.

3 EFETIVIDADE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS COM A ZONA FRANCA DE MANAUS: ANÁLISE DO ESTUDO DA FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS

Inicialmente, cabe uma sucinta explicação sobre os fundamentos jurídicos da Zona Franca de Manaus, qual seja, a extrafiscalidade, para maiores esclarecimentos quanto à posterior definição de gastos tributários e análise de sua efetividade.

Enquanto a norma de viés fiscal se relaciona ao objetivo do Estado de arrecadar receitas, através da extrafiscalidade esse intuito unicamente arrecadatório é afastado, dando espaço a finalidades sociais, econômicas e políticas, constituindo uma forma de intervenção estatal sobre o domínio econômico. Assim, a extrafiscalidade serve como mecanismo para a concretização da ordem social insculpida na Constituição da República (LEÃO, 2015, p. 51).

Conforme ressalta Gilson Pacheco Bomfim, as normas de cunho extrafiscal colocam em destaque a possibilidade de o ente estatal provocar modificações planejadas nas estruturas econômicas e sociais através das normas tributárias (2015, p. 28).

Segundo José Maria de Arruda Andrade, os gastos tributários podem ser conceituados como "gastos indiretos do governo que configuram renúncia de receita e que se valem da legislação tributária para atender a objetivos econômicos e sociais" (ANDRADE, 2015).

A Receita Federal adota definição semelhante, segundo a qual gastos tributários "são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais". (RECEITA FEDERAL, 2022).

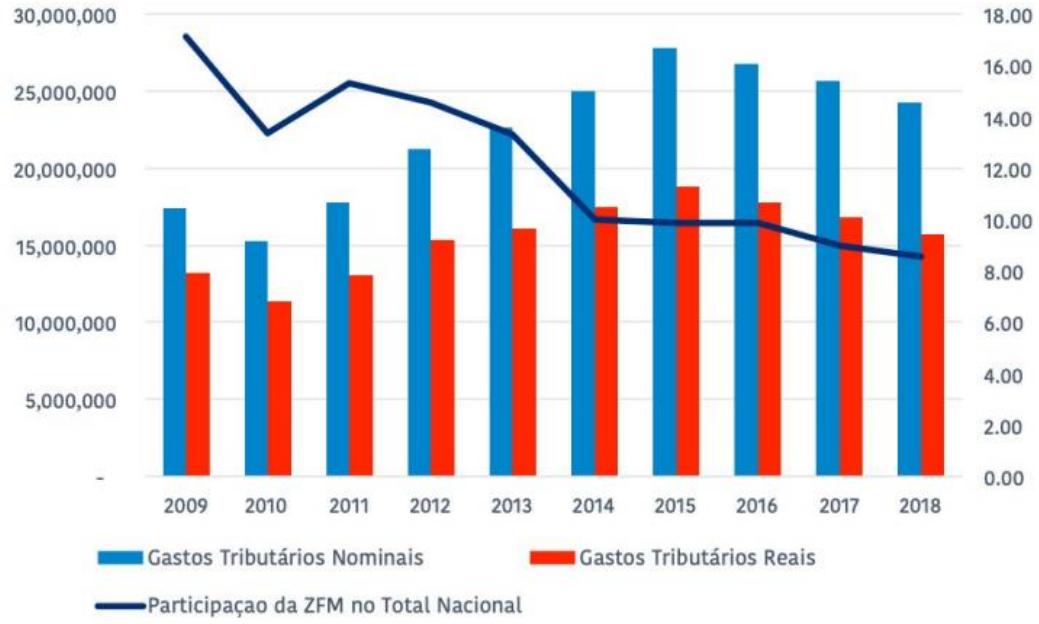
Os gastos tributários são, em regra, renúncias tributárias que conjugam dois elementos, quais sejam, uma norma jurídica que represente um desvio ao sistema tributário de referência, e que tenha caráter similar ao do gasto público direto, mas que se utiliza da forma indireta, caracterizada pela "perda de arrecadação tributária potencial em favor de uma disponibilidade econômica dos contribuintes, que não foram obrigados a recolher o tributo alvo da medida" (ANDRADE, 2015).

A partir dessas definições, pode-se constatar a tênue relação quanto ao escopo social e econômico entre os conceitos de extrafiscalidade e gastos tributários, de modo que estes são na verdade uma forma de concreção daquela.

Nesse aspecto, definidos os conceitos a serem abordados, o estudo em análise menciona que a Zona Franca de Manaus ocasionou 8,5% do gasto tributário total do país em 2018 de R$ 283,4 bilhões, consoante expõe o Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) daquele ano (FGV, 2019, p. 53).

Segundo dados consolidados para o PLOA 2020, as renúncias fiscais referentes à Zona Franca de Manaus atingiram 8,68% dos gastos tributários do Brasil (PLOA, 2020, p.10.). Ademais, salienta-se que os gastos com essa área de livre comércio quanto ao total de gastos tributários do país tem sofrido queda desde 2009, conforme se verifica no gráfico abaixo:

Figura 1. "Gasto Tributário na Zona Franca de Manaus, em R$ bi e em % do Total Nacional – 2009-2018" (FGV, 2019, p. 57).



Fonte: Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf. Acesso em: 30 jul. 2022.

De acordo com José Maria de Arruda Andrade, Daniel Gelcer e Márcio Holland, "a literatura econômica trata do tema da efetividade de gastos governamentais como sendo associado ao conceito de multiplicador fiscal" (2019, p. 61). Ou seja, questiona-se o quanto os gastos governamentais fazem aumentar a renda. Em vista disso, espera-se que cada Real gasto pelo governo gere uma renda superior ao mesmo valor dispendido. Utilizando-se desses parâmetros, observou-se que em alguns casos "o multiplicador fiscal de gastos no Brasil é próximo de zero" (FGV, 2019, p. 61).

Ademais, a partir de análises dos estudos de Possebom, concluiu-se que “sem a Zona Franca de Manaus, a renda per capita do município de Manaus seria, em média, duas vezes menor do que a observada” (FGV, 2019, p. 61).

Soma-se a isso o fato segundo o qual “para cada R$1,0 gasto com incentivos para a ZFM, a renda da região metropolitana de Manaus cresce mais do que R$1,0” (FGV, 2019, p. 62).

Os estudos da Fundação Getúlio Vargas indicam haver indícios de superestimação do cálculo da renúncia fiscal com a Zona Franca de Manaus. Nesse cenário, nas supostas renúncias destinadas à ZFM há casos em que não há uma renúncia fiscal, mas apenas uma postergação da obrigação tributária (2019).

Nesse viés, apenas para exemplificar, verifica-se que as renúncias do IPI-Importação foram superiores ao Imposto de Importação nos anos de 2017 e 2018. Todavia, nos anos anteriores, o Imposto de Importação foi pouco superior ao IPI-Importação. Assim, referindo-se ao IPI-Importação como um imposto recuperável, as suas renúncias não poderiam ser maiores nem estar tão próximas às renúncias do Imposto de Importação, sendo este não recuperável. (FGV, 2019, p. 55).

Outrossim, é importante mencionar que a renúncia fiscal por parte da União com a Zona Franca de Manaus promove arrecadação federal no Estado do Amazonas. A título de exemplo, segundo o DGT/RFB/2017, a renúncia com a Zona Franca de Manaus foi de R$ 25,6 bilhões, todavia, o total de arrecadação federal no estado do Amazonas foi de R$ 14 bilhões. Desse modo, “pode-se concluir que a ‘renúncia líquida’ com a área de livre comércio foi de 11,6 bilhões” (FGV, 2019, p. 58).

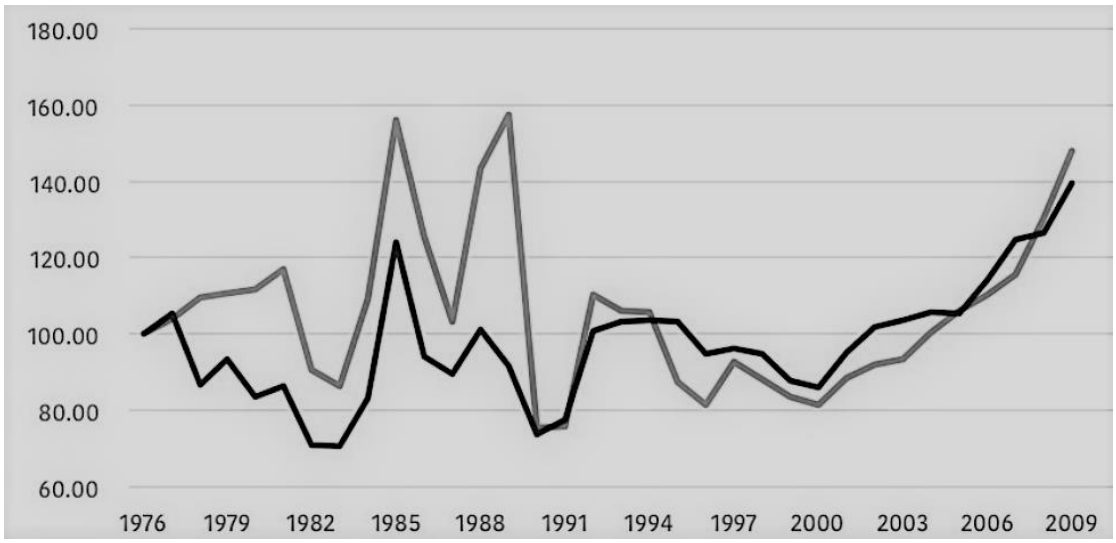
Nesta situação, conforme o estudo da Fundação Getúlio Vargas os métodos de análise dos gastos tributários merecem ser contestados, pois tais apurações poderiam contabilizar os valores líquidos, consoante já mencionamos.

O estudo da Fundação Getúlio Vargas, em consonância com o objetivo interdisciplinar e holístico do presente artigo, além de enfatizar a constante crítica quanto aos “altos” custos tributários da Zona Franca de Manaus para a União, ressalta que os dispêndios e a efetividade dessa área de livre comércio têm mais de uma ótica de avaliação, de forma que uma leitura estritamente quantitativa não considera a função de protetora da floresta Amazônica bem como o seu papel quanto ao “imperativo de segurança nacional” e de integridade do território nacional, no âmbito das complexidades e dificuldades inerentes à região amazônica e fronteiriça (2019).

Finalmente, o estudo em comento concluiu que os incentivos fiscais conferidos à ZFM têm sido exitosos, considerando "a evolução da renda per capita no estado do Amazonas, o desempenho de indicadores de educação, o acesso a serviços como água e saneamento e índices de desigualdade de renda" (FGV, 2019, p. 64).

Nesse aspecto, destaca-se que a "renda média domiciliar per capita do Amazonas é 56% da do estado de São Paulo" (FGV, 2019, p. 32). Entretanto, consoante gráfico abaixo, verifica-se que o aumento desta renda segue ritmo similar nos dois estados:

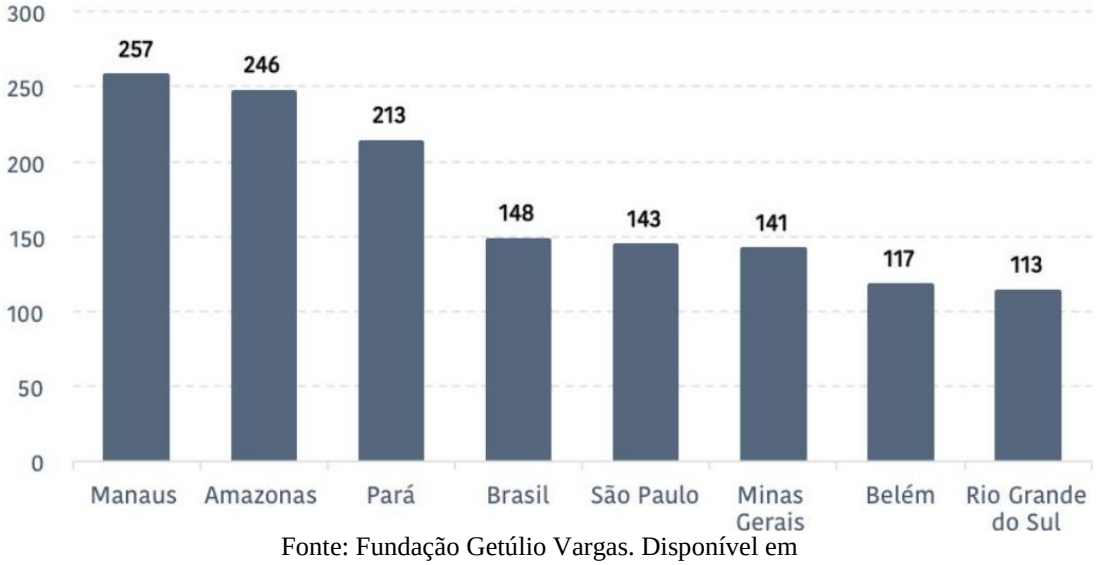
Figura 2. Renda média domiciliar per capita – São Paulo e Amazonas – 1976-2010 (1976 = 100), na qual linha mais escura representa o Estado de São Paulo e a mais clara representa o Estado do Amazonas



Fonte: Fundação Getúlio Vargas. Disponível em https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf. Acesso em 30 jul. 2022.

O estudo em questão também concluiu que o capital humano, entendido este como o "valor esperado presente dos rendimentos anuais (descontados a 10% a.a.) associados à escolaridade e experiência (idade) da população em idade ativa (15 a 65 anos)" (FGV, 2019, p. 31), de Manaus aumentou mais de 250%, acima da média nacional que foi de 148% (FGV, 2019, p. 31), conforme podemos verificar no gráfico abaixo:

Figura 2. Crescimento do Capital Humano - Brasil e Regiões selecionadas - 1980-2000 (variação %)



Fonte: Fundação Getúlio Vargas. Disponível em <https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf> Acesso em 30 jul. 2022.

Menciona também que a constituição de um polo industrial contribui para mitigar o desmatamento da floresta Amazônica (FGV, 2019, p. 64).

Além do mais, destaca que eventual desestruturação do Polo Industrial de Manaus promoveria uma queda de emprego, aumento do "fluxo emigratório, consequente redução no nível de renda per capita, desincentivo a melhoria na educação" (FGV, 2019, p. 64), enfim, verdadeiros retrocessos sociais à região.

Reforça, ainda, o escopo garantidor da integração do território nacional e da segurança do país objetivado quando da criação da Zona Franca de Manaus (FGV, 2019, p. 64).

Por fim, informa que o programa de incentivos fiscais da ZFM constituiu um grande mercado consumidor na região, expandiu o mercado de trabalho, e influenciou na criação de universidades e institutos de pesquisa (FGV, 2019, p. 64).

Conclusão

Diante de todo exposto, conclui-se que a força normativa da Constituição visa a uma eficácia ótima da Carta Magna de maneira a conferir máxima aplicabilidade às normas constitucionais. Desse modo, objetiva-se superar a ideia de uma Constituição como mera "folha de papel". Nesse contexto de conferir concretização ao texto normativo no âmbito social é que se insere o presente trabalho. Isso porque objetiva-se uma análise acerca da efetividade dos gastos tributários da Zona Franca de Manaus considerando os fundamentos e objetivos

insculpidos na Constituição Federal de 1988, correlatos ao modelo ZFM, quais sejam, a título de exemplo, os previstos nos seguintes dispositivos:

(a) Artigo 1º, I, estabelece como fundamento da República a "soberania";

(b) O artigo 3º, III, estabelece como objetivos fundamentais da República "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais";

(c) No artigo 170, os incisos I e VII instituem como princípios da ordem econômica, respectivamente, a "soberania nacional" e a "redução das desigualdades regionais e sociais";

(d) O art. 174, § 1º, menciona que "a lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado";

(e) O art. 151 admite à União "a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País".

No que se refere ao fundamento da soberania consoante estabelecido no artigo 1º, I, e no artigo 170, os incisos I, ambos da Constituição Federal de 1988, observa-se que a Zona Franca de Manaus foi criada exatamente dentro de um contexto em que a baixa densidade demográfica da região Amazônica promovia menor vigilância quanto as regiões fronteiriças. Nesse contexto, visando a uma maior ocupação populacional da região Norte a fim de conferir mais controle sobre ela é que se pensou a criação da ZFM.

Levando-se em conta tal imperativo de ocupação territorial observa-se que a instalação da zona de livre comércio no Estado do Amazonas foi exitosa, considerando os altos índices migratórios que fizeram com que a capital amazonense possua mais de dois milhões de habitantes atualmente.

No que concerne a importância da Zona Franca de Manaus na concretização das normas constitucionais para "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais" (ART. 3º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL), quanto às "diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado" (ART. 174º, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL) e para "promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País" (ART. 151 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL), observa-se que os incentivos fiscais conferidos à área de livre comércio foram fundamentais para o desenvolvimento econômico da região Norte, estando associado, inclusive, ao crescimento do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) do Estado do Amazonas. Dessa forma, evidencia-se o impacto positivo da Zona Franca de Manaus para a evolução dos indicadores socioeconômicos da região onde foi instalada.

Ademais, destaca-se que o presente trabalho não desconsidera análises econômicas técnicas, nem tampouco deslegitima eventuais críticas ao modelo Zona Franca de Manaus quanto a sua eficácia tributária, sua infraestrutura, quanto à dependência econômica do Estado do Amazonas dos incentivos fiscais conferidos à área de livre comércio, bem como outras críticas que possam ser feitas à ZFM.

Pelo contrário, este trabalho tem o intuito de agregar ao debate inserindo um relevante aspecto a ser considerado, qual seja, as normas entabuladas na Constituição Federal que gozam, conforme demonstrado, de força normativa, e delineiam parâmetros exercendo influência sobre os fatos sociais.

Nesse sentido, verifica-se que a própria Zona Franca de Manaus está assegurada pelo artigo 40 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que possui eficácia plena, de forma que eventuais alterações na legislação que rege a área de livre comércio devem estar de acordo com o texto constitucional.

Assim sendo, as análises econômicas, tributárias, ambientais, etc., que pretendem ser concretizadas no ordenamento jurídico acerca da Zona Franca de Manaus devem observar a vontade constitucional sob pena de serem, inclusive, objetos de controle de constitucionalidade.

Portanto, não é razoável analisar os dados sem considerar de forma sistemática os objetivos constitucionais da ZFM no combate às desigualdades regionais, bem como os objetivos de criação desse modelo no que tange aos aspectos de segurança nacional.

Ante o exposto, principalmente quando se considera os benéficos efeitos sociais e econômicos promovidos pela ZFM, conclui-se que as análises econômicas reducionistas quanto à efetividade dos gastos tributários que negligenciam os preceitos constitucionais contribuem para a existência de uma constituição como "pedaço de papel". Por outro lado, se analisarmos a efetividade dos gastos tributários dentro de uma concepção que visa conferir efetividade máxima das normas constitucionais, tal como objetivamos neste trabalho, estaremos de acordo com Konrad Hesse e o poder constituinte conferindo concretização à força normativa do texto constitucional, e, por sua vez, reduzindo desigualdades regionais e sociais, assegurando a soberania do território nacional, enfim, pondo em prática o texto da Carta Magna.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, José Maria Arruda. **Existe, realmente, um aumento estrondoso de renúncias tributárias?**. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2015-dez-20/estado-economia-existe-realmente-aumento-estrondoso-renuncias-tributarias. Acesso em: 22 nov. 2021.

ARON, Raymond. **Paz e Guerra entre as nações.** 1. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília. 2002.

BANCO MUNDIAL. **Um Ajuste Justo: Análise da Eficiência e Equidade do Gasto Público no Brasil**. Disponível em: https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/publication/brazil-expenditure-review-report. Acesso em: 16 out. 2022.

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos tributários: conceituação, limites e controle**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. Decreto n.º 61.244, de 28 de agosto 1967. **Regulamenta o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 que altera as disposições da Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957 e cria a Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D61244.htm. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei n. 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.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991. **Dá nova redação ao § 1° do art. 3° aos arts. 7° e 9° do Decreto-Lei n° 288, de 28 de fevereiro de 1967, ao caput do art. 37 do Decreto-Lei n° 1.455, de 7 de abril de 1976 e ao art. 10 da Lei n° 2.145, de 29 de dezembro de 1953, e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8387.htm. Acesso em: 10 out. 2022.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição.** 6. ed. Coimbra: Almedina. 2002.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais.** 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2004.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA. 2005.

HESSE, Konrad. Die Normative Kraft der Verfassung. **A força normativa da Constituição.** 1. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 1991.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Zona Franca de Manaus**. **Impactos, efetividade e oportunidades.** Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf. Acesso em: 14 out. 2022.

LASSALE, Ferdinand. **Que é uma Constituição?**. 1. ed. São Paulo: eBooksLibris. 2006.

LOBÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade.** 1. ed. São Paulo: Quartier Latin. 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020. Paginação irregular.

MIRANDA, Ricardo Nunes. **Zona Franca de Manaus: Desafios e Vulnerabilidades**. Distrito Federal: Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado. 2013. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-126-zona-franca-de-manaus-desafios-e-vulnerabilidades. Acesso em 16 out. 2022.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Sistema Tributário da Zona Franca de Manaus**. 1. ed. Curitiba: Instituto Memória Editora. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Conceito de Gasto Tributário**. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/conceito-de-gasto-tributario. Acesso em: 16 out. 2022.